



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UNB
FACULDADE DE DIREITO

**O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA COMO
MEIO DE DEFESA NA EXECUÇÃO FISCAL REDIRECIONADA A GRUPO
ECONÔMICO**

Heloisa Lohane Gonçalves da Silva

Brasília – DF

2019

HELOISA LOHANE GONÇALVES DA SILVA

**O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA COMO
MEIO DE DEFESA NA EXECUÇÃO FISCAL REDIRECIONADA A GRUPO
ECONÔMICO**

Monografia apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de Brasília como
requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharela em Direito.

Orientador: Professor Doutor Luiz Alberto
Gurgel de Faria.

Brasília – DF

2019

HELOISA LOHANE GONÇALVES DA SILVA

**O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica como meio de
defesa na execução fiscal redirecionada a grupo econômico**

Monografia apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de Brasília como
requisito à obtenção do grau de Bacharela em
Direito.

Orientador: Professor Doutor Luiz Alberto
Gurgel de Faria.

Banca Examinadora

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria
Orientador

Mestre Tiago Conde Teixeira
Examinador

André Torres dos Santos
Examinador

Brasília – DF

2019

AGRADECIMENTOS

A quem me deu a vida e amor incondicional. A quem eu devo tudo que sou e a minha eterna gratidão: minha mãe e meu pai.

Ao meu irmão, meu melhor amigo, pelos conselhos e pela alegria diária que compartilhamos.

Ao meu orientador, Luiz Alberto Gurgel de Faria, a quem tive a honra de ser aluna e orientanda. Agradeço imensamente por toda atenção, disponibilidade e dedicação proporcionadas ao longo deste trabalho.

Aos meus queridos amigos e amigas: Ágatha Marques, Anna Guimarães, Arthur Lima, Catharina de Sá, Débora Caroline, Débora Fernandes, Eduardo Sánchez, Elis Brayner, Elisa Moraes, Filipe Senna, Giovana Magalhães, Guilherme Gatto, Henrique Melo, Isabella Tannús, Janielle Magalhães, Juliana Adriano, Lorena Xavier, Lucas Marques, Luiza Andrea, Pedro Lustosa, Stephanie Marques, Thamyres Frayssat e Vinícius Soares por todo o amor e o carinho.

À Amanda Carrilho e Priscila Araújo, presentes que a Universidade de Brasília me trouxe. A minha graduação certamente não teria sido tão maravilhosa sem vocês.

À Fernanda Merlo, preciosa amiga e colega de trabalho, pelo companheirismo diário. Também agradeço por ter me ajudado, de forma tão cuidadosa, na revisão deste trabalho.

Ao meu querido amigo Rodrigo Faria que gentilmente cedeu grande parte da bibliografia utilizada neste trabalho.

Ao André Torres por todo o carinho, a confiança e o aprendizado diários. Agradeço por despertar em mim o amor pela advocacia.

Ao Tiago Conde por ter prontamente aceitado o convite para compor a banca e a quem nutro todo o meu respeito e admiração.

RESUMO

O presente estudo se propõe a analisar a viabilidade da aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, previsto no Código de Processo Civil, na hipótese de redirecionamento da execução fiscal contra grupos econômicos fundamentada no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional e no abuso de personalidade do artigo 50 do Código Civil. Noções gerais acerca da autonomia patrimonial e da personalidade das pessoas jurídicas, bem como do tratamento fornecido pelo Direito Brasileiro ao abuso de personalidade são apreciadas. Um panorama acerca da polissemia em torno do termo grupo econômico é esboçado. Examina-se o elemento central do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, o chamado “interesse comum na ocorrência do fato gerador” e a sua necessária aplicação em conjunto com o artigo 50 do Código Civil nas hipóteses em que o grupo econômico pratica atos de abuso de personalidade (confusão patrimonial ou desvio de finalidade). Analisa-se, ainda, o momento processual em que o Fisco está autorizado a redirecionar a execução fiscal a grupo econômico com base no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional cumulado com o artigo 50 do Código Civil, com ou sem a obrigatoriedade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica. O trabalho igualmente analisa a atual jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca da aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica às execuções fiscais redirecionadas aos grupos econômicos, concluindo que o Fisco, após o devido processo administrativo, deve incluir desde logo o nome da sociedade na CDA ou ficará impossibilitado de lhe redirecionar o feito executivo antes da decisão que resolver o IDPJ.

Palavras-chave: Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Execução fiscal. Grupo econômico. Responsabilidade tributária. Abuso de personalidade.

ABSTRACT

This study aims to analyze the feasibility of applying the Incidental Proceeding for Piercing the Corporate Veil, provided for in the Code of Civil Procedure, in the event of redirection of a tax enforcement claim against economic groups based on article 124, I, of the National Tax Code and on the abuse of personality from article 50 of the Civil Code. General notions of assets autonomy and corporate personality, as well as the treatment provided by Brazilian law to the abuse of corporate personality are analyzed. An overview of the polysemy around the term economic group is provided. The central element of article 124, I, of the National Tax Code is examined, the so-called "common interest in the occurrence of the taxable event" and its necessary application coupled with article 50 of the Civil Code in cases in which the economic group practices acts of abuse of personality (commingling or misuse of purpose). This study also analyzes the procedural moment when the Tax Authorities are authorized to redirect the tax enforcement claim to the economic group, based on article 124, I, of the National Tax Code coupled with article 50 of the Civil Code, with or without the obligation to file an Incidental Proceeding for Piercing the Corporate Veil. The study also analyzes the current jurisprudence of the Superior Court of Justice on the application of the Incidental Proceeding for Piercing the Corporate Veil to tax enforcement claims redirected to economic groups, concluding that Tax Authorities, after the due administrative proceeding, must immediately insert the corporate entity's name in the overdue liabilities certificate, or it will not be allowed to redirect the tax enforcement claim to the entity before the Incidental Proceeding for Piercing the Corporate Veil is ruled over.

Keywords: Incidental Proceeding for Piercing the Corporate Veil. Tax enforcement claim. Economic group. Tax liability. Abuse of personality.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AgInt	Agravo Interno
AREsp	Agravo em Recurso Especial
CC	Código Civil
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
IDPJ	Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
LEF	Lei de Execuções Fiscais
LSA	Lei das Sociedades por Ações
PN	Parecer Normativo
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	3
1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	6
1.1. A personalidade jurídica e o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica	6
1.2. A desconsideração da personalidade jurídica no Direito Brasileiro	9
1.2.1. Conceito de desconsideração da personalidade jurídica: ofensa ao princípio da autonomia patrimonial?	9
1.2.2. A teoria maior e a teoria menor	11
1.2.3. A nova redação do artigo 50 do Código Civil pela Lei nº 13.874/19	15
1.3. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica no Código de Processo Civil: primazia dos princípios do contraditório e da ampla defesa	16
1.4. A especialidade da Lei no 6.830/80 <i>versus</i> a subsidiariedade do Código de Processo Civil	20
2. A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS EXECUÇÕES REDIRECIONADAS A MESMO GRUPO ECONÔMICO	28
2.1. A Polissemia do termo grupo econômico e o silêncio do CTN	28
2.1.1. Grupos de direito	30
2.1.2. Grupos de fato	32
2.1.3. Grupos orgânicos ou não regulados	34
2.1.4. Conceito de grupo econômico adotado neste trabalho	35
2.2. A solidariedade tributária prevista no artigo 124 do CTN como norma jurídica para a responsabilidade tributária dos grupos econômicos	36
2.2.1. A solidariedade do artigo 124, I, do CTN: interesse jurídico comum na ocorrência do fato gerador	40

2.2.2. A necessária conjugação do artigo 124, I, do CTN com o artigo 50 do Código Civil pela Lei nº 13.874/19 quando a responsabilidade tributária do grupo econômico for fundamentada na desconsideração da personalidade jurídica.	45
2.3. Redirecionamento da execução fiscal a grupo econômico com base no artigo 124, I, do CTN c/c o artigo 50 do Código Civil pela Lei nº 13.874/19: limites à aplicação do instituto pelo Fisco.	48
2.4. A necessária aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica: aspectos processuais e efeitos jurídicos na execução fiscal	52
3. ATUAL ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	58
3.1. 1ª Turma: estudo do julgamento do Recurso Especial nº 1.775.269/PR	58
3.2. 2ª Turma: estudo do julgamento do Recurso Especial nº 1.786.311/PR	62
CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	70

INTRODUÇÃO

Os grupos econômicos consistem em um fenômeno empresarial em que recursos e esforços são unidos em prol do aumento da produtividade e dos ganhos de capital. Diante dessa nova e singular dinâmica de mercado, é natural que esses conglomerados sejam alvo de um olhar cada vez mais cauteloso de diversas autoridades, em especial, as fiscais.

Ocorre que, por vezes, seja pela dificuldade em se estabelecer contornos claros entre uma conduta lícita e uma ilícita diante da dinâmica operacional própria dos grupos econômicos, seja pela ausência de norma expressa no Código Tributário Nacional para a imputação de responsabilidade tributária, fato é que tais grupos são alvos constantes de redirecionamento da ação de execução fiscal, com base em supostos atos de abuso de personalidade.

Assim, pautando-se no que Maria Rita Ferragut¹ bem indica como uma “interpretação finalística”, os Tribunais pátrios, não raramente, desconsideram os limites normativos da lei, a fim de incluir as sociedades integrantes do grupo econômico no polo passivo da execução fiscal ao lado da devedora original.

Ao lado dessa problemática na satisfação do crédito tributário, encontra-se o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, instrumento inédito trazido pelo Código de Processo Civil, criado para apurar, justamente, a ocorrência de atos de abuso de personalidade, os quais são constantemente imputados às sociedades integrantes de grupos econômicos no âmbito fiscal.

O grande diferencial do referido Incidente é garantir à parte a oportunidade de oferecer a sua defesa prévia, além de permitir a ampla produção probatória no decorrer do processo, o que, certamente, assegura o cumprimento dos princípios

¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos econômicos e solidariedade tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 88-101, 2014. p. 88.

constitucionais da ampla defesa e do contraditório, previstos no inciso LV, do art. 5º da CF/88².

Nesse contexto, a pergunta inicial que se coloca é: poderia o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica ser aplicado nas execuções fiscais redirecionadas a grupos econômicos? Se sim, em quais hipóteses?

Para responder a essas questões, necessário, de antemão, aprofundar-se no estudo da desconsideração da personalidade jurídica. É justamente nesse contexto que o primeiro capítulo aborda o tratamento fornecido ao instituto pelo Direito Brasileiro, em especial, a partir da nova redação do artigo 50 do Código Civil pela Lei da Liberdade Econômica, que definiu contornos mais claros nos conceitos de “confusão patrimonial” e “desvio de finalidade”, até então, trazidos apenas pela doutrina e pela jurisprudência.

A partir disso, o presente estudo adentra à análise do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica em si, expondo o seu avanço e a sua forte contribuição na proteção aos já mencionados princípios do contraditório e da ampla defesa. Em seguida, demonstra-se a sua plena aplicação às demandas executivas, na medida em que não há quaisquer conflitos de normas entre a Lei de Execuções Fiscais e o Código de Processo Civil.

Traçadas tais premissas, inicia-se a análise dos grupos econômicos propriamente ditos. Para tanto, o capítulo II aborda, inicialmente, a polissemia em torno da definição do termo e, em especial, o silêncio do Código Tributário Nacional acerca desses conglomerados.

Tal constatação é relevante para se entender que, além da insegurança jurídica que norteia o próprio conceito do termo, não há qualquer norma no próprio Código que estabeleça, de forma direta e específica, a responsabilidade tributária aos grupos econômicos.

Com isso, após um exame jurisprudencial e doutrinário, busca-se demonstrar que o artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, é a única norma geral apta a imputar

² LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

a responsabilidade tributária aos grupos econômicos, desde que haja a efetiva ocorrência do chamado “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”.

A partir dessa premissa, esclarece-se a sua necessária aplicação em conjunto com o artigo 50 do Código Civil nas hipóteses em que o grupo econômico pratica atos de abuso de personalidade. Tomando como base essa fundamentação legal conjunta, examina-se em quais momentos processuais o Fisco está autorizado a redirecionar a execução fiscal ao grupo econômico, com ou sem a obrigatoriedade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica.

Ao final da segunda parte do presente estudo, são abordados os aspectos processuais mais relevantes do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, bem como os seus efeitos diretos nas execuções.

Por fim, no terceiro capítulo, o estudo se propõe a analisar o atual entendimento do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema, a partir de dois estudos de caso, demonstrando, ao fim, a divergência entre as Turmas de Direito Público.

Ao desfecho do presente trabalho, pretende-se prestar uma pequena contribuição diante da complexidade normativa-jurídica que norteia os grupos econômicos na seara tributária.

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

1.1. A personalidade jurídica e o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica

Segundo Paulo Nader³, a personalidade jurídica pode ser definida como a “aptidão para ser titular de direito e de deveres na ordem civil”.

Nesse sentido, nota-se que o conceito de personalidade jurídica está intrinsecamente ligado ao de pessoa, na medida em que, evidentemente, só se pode exercer direitos e contrair obrigações aquele que é considerado pessoa para o ordenamento jurídico.

No Direito Brasileiro, como bem observa Sílvio de Salvo Venosa⁴, há duas espécies de pessoas: a chamada pessoa física ou natural - o indivíduo em si - e a pessoa jurídica ou grupo social. O traço comum entre as duas espécies é justamente a personalidade. A pessoa jurídica, assim como a natural, é sujeita de direitos e de obrigações, agindo em todos os atos que lhe são compatíveis⁵.

A personalidade da pessoa jurídica se inicia com a constituição da sociedade. Como bem alerta Tomazette⁶, a doutrina não é unânime ao fixar quais seriam os requisitos aptos a constituir a pessoa jurídica. Superada, contudo, tais divergências, pode-se afirmar, com base na união de entendimentos de diversos doutrinadores, que são quatro os requisitos para a constituição da pessoa jurídica: (a) vontade humana criadora; (b) a finalidade específica; (c) o substrato representado por um conjunto de bens ou de pessoas e, por fim, a presença do estatuto e respectivo registro.

³ NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil, parte geral**. vol.1, 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 185.

⁴ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil, parte geral**. vol. 1, 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 233.

⁵ Nesse sentido, importante lição de Fábio Ulhoa Coelho sobre os atos civis das pessoas jurídicas: “por ser personificada, está autorizada a praticar os atos em geral da vida civil - comprar, vender, tomar emprestado, dar em locação etc.-, independentemente de específicas autorizações da lei. Finalmente, como entidade não humana, está excluída da prática dos atos para os quais o atributo da humanidade é pressuposto, como casar, adotar, doar órgãos e outros”. COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil: parte geral**. vol.1. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 255.

⁶ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: teoria geral e direito societário**. Vol. 1, 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. p. 296.

Estando presentes tais requisitos, a pessoa jurídica é finalmente constituída, ou seja, ela “nasce” no mundo jurídico, passando a ostentar a sua personalidade jurídica própria. A consequência mais importante desse fenômeno é justamente a autonomia. Ou seja: há uma clara separação entre a pessoa jurídica e os membros que a compõem, de modo que tais sujeitos não se confundem.

Atento a essa importante consequência, Fábio Ulhoa Coelho⁷ destaca que:

Em decorrência do princípio da autonomia da pessoa jurídica, é ela (e não os seus integrantes) que participa dos negócios jurídicos de seu interesse e titulariza os direitos e obrigações decorrentes. Também é ela quem demanda e é demandada em razão de tais direitos e obrigações. Finalmente, é apenas o patrimônio da pessoa jurídica (e não o de seus integrantes) que, em princípio, responde por suas obrigações.

Uma das camadas da autonomia da pessoa jurídica se reflete, justamente, no seu patrimônio. Conforme bem atesta Tomazette⁸, “as obrigações (créditos e débitos) da pessoa jurídica não se confundem com as obrigações (créditos e débitos) dos sócios, não havendo que se falar em compensação. ”

Dessa forma, é nítido que, como corolário da personalidade jurídica, é plenamente assegurada pelo Direito Brasileiro a separação entre o patrimônio pessoal dos sócios e o patrimônio empregado na pessoa jurídica para a consecução de suas atividades. Não poderia ser diferente, na medida em que a autonomia patrimonial da pessoa jurídica possibilita e fomenta a própria atividade empresarial no país.

Atenta a essa circunstância, a própria Constituição Federal se preocupou em acolher a personificação das sociedades como expressão do exercício da livre iniciativa privada, o qual, por sua vez, encontra-se plenamente protegido como princípio fundamental da República nos artigos 1º, IV, 5º, XIII e XVII, e 170, parágrafo único da Carta Magna.⁹

⁷ COELHO, *op. cit.*, p. 257.

⁸ TOMAZETTE, *op.cit*; p. 305.

⁹ DE ANDRADE, Fernando Ferreira Rabelo. **O interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN, como parâmetro jurídico fundamental à responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos** (Tese de Mestrado em Direito) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, p.60, 2019.

Conforme bem alerta Fábio Ulhoa Coelho¹⁰, caso não existisse a autonomia entre o patrimônio das pessoas jurídicas e de seus sócios, muitos empreendedores poderiam se sentir desmotivados a investir em novos e arriscados empreendimentos no país, já que teriam o risco de responder, com o seu patrimônio pessoal, pelo insucesso e pelas dívidas da sociedade.

Consoante bem observa o autor, a motivação jurídica do sócio se encontra justamente na limitação das perdas, que não devem ultrapassar as relacionadas com os recursos já aportados no empreendimento. Essa será a parte suportada por estes, em caso de insucesso, ao passo que a parte excedente será suportada pelos credores. Dessa forma, a limitação das perdas oriunda do princípio da autonomia patrimonial se revela como verdadeiro “fator essencial para a disciplina da atividade capitalista”¹¹.

Nesse ponto, pode-se chegar às seguintes indagações: se o Direito pátrio assegura o princípio da autonomia patrimonial como corolário da própria personalidade jurídica e motivação da atividade empresarial, como justificar a desconsideração da personalidade jurídica? Em quais hipóteses ela seria cabível? Seria ela uma violação ao próprio princípio da autonomia patrimonial? E o que será visto a seguir.

¹⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno T; QUEIROZ, Mary Elbe. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 264.

¹¹ *Ibidem*. p. 265.

1.2. A desconsideração da personalidade jurídica no Direito Brasileiro

1.2.1. Conceito de desconsideração da personalidade jurídica: ofensa ao princípio da autonomia patrimonial?

Antes de se iniciar o debate sobre quaisquer das questões pontuadas acima, cumpre esclarecer, primeiramente, o que é o instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

Venosa¹², ao citar Rubens Requião (1977, p. 67), um dos principais introdutores da teoria da desconsideração no Direito Brasileiro, assim a conceitua:

todos percebem que a personalidade jurídica pode vir a ser usada como anteparo da fraude, sobretudo para contornar as proibições estatutárias do exercício do comércio ou outras vedações legais. Surge, então, o que o direito anglo-saxão denomina *disregard of legal entity*, conhecida entre nós como desconsideração da personalidade jurídica, teoria da desestimação da pessoa jurídica, ou então despersonalização da pessoa jurídica.

Fábio Ulhoa Coelho¹³ também arremata bem este conceito. O autor esclarece que em razão do próprio princípio da autonomia patrimonial, a pessoa jurídica pode ser utilizada para fins escusos ou para prejudicar terceiros. Nessas hipóteses, se a consideração da personalidade jurídica se manter, o ato ilícito permanece oculto, resguardado pela licitude da conduta da pessoa jurídica. Ele somente será revelado se o juiz, ao apreciar o caso, desrespeitar o princípio da personalidade jurídica, isto é, desconsiderá-lo. Só assim, o ato ilícito cometido poderá ser exposto e punido na forma da lei.

É a partir desse ponto que se responde a um dos questionamentos trazidos no tópico anterior: seria a desconsideração da personalidade jurídica uma violação do princípio da autonomia patrimonial?

¹² VENOSA, *op. cit.* pp. 296-297.

¹³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. vol. 2, 20^o ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 59.

Ora, a própria essência do instituto demonstra que não. É necessário ter em mente que a desconsideração da personalidade jurídica ocorre somente em casos excepcionalíssimos, em que há o abuso de direito. Desconsidera-se a personalidade da pessoa jurídica, única e exclusivamente, para revelar e punir o ato ilícito. Caso não existisse tal instituto, o próprio princípio da autonomia patrimonial estaria fadado a incertezas quanto a sua efetividade e o seu propósito, na medida em que a ilicitude poderia ser sempre acobertada.

Como muito bem observa Fábio Ulhoa Coelho¹⁴:

A teoria da desconsideração da pessoa jurídica (é necessário deixar bem claro esse aspecto) **não é uma teoria contra a separação subjetiva entre a sociedade empresária e seus sócios**. Muito ao contrário, ela visa preservar o instituto, em seus contornos fundamentais, diante da possibilidade de o desvirtuamento vir a comprometê-lo. **Isto é, a inexistência de um critério de orientação, a partir do qual os julgadores pudessem reprimir fraudes e abusos perpetrados através da autonomia patrimonial, poderia eventualmente redundar no questionamento do próprio instituto, e não do seu uso indevido**. Esse critério é fornecido pela teoria da desconsideração, que, assim, contribui para o aprimoramento da pessoa jurídica. (Grifou-se)

Com isso, pode-se afirmar que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, na verdade, protege o princípio da autonomia patrimonial, uma vez que expõe e pune os atos ilícitos que eventualmente possam ser praticados sob o seu manto.

Aqui cabe um importante destaque: a desconsideração da personalidade jurídica não põe fim à sociedade empresária. Há apenas a suspensão episódica e temporária do ato de constituição da sociedade para fins de configuração e verificação do ilícito, e não, “o desfazimento ou invalidação desse ato”¹⁵.

Isso significa dizer que a sociedade em si não é desfeita ou considerada inválida pelo ordenamento jurídico. O alcance do instituto se dá unicamente no âmbito patrimonial para punir o sócio ou a pessoa jurídica que se utilizou da personalidade

¹⁴ *Ibidem*. p. 63.

¹⁵ *Ibidem*. p. 65 a 67.

para a prática de atos ilícitos. Dessa forma, os demais atos legítimos permanecem válidos e eficazes para o Direito.

Traçado o conceito de desconsideração da personalidade jurídica, a sua vinculação com o princípio da autonomia patrimonial, bem como o seu alcance no mundo jurídico, cumpre verificar como se dá a sua aplicação pela doutrina e pela jurisprudência pátrias.

1.2.2. A teoria maior e a teoria menor

A doutrina dividiu a desconsideração da personalidade jurídica em duas vertentes: a teoria maior e a teoria menor. Inicia-se a análise pela última delas.

De acordo com Tomazette¹⁶, a teoria menor autoriza a desconsideração em virtude do mero inadimplemento da pessoa jurídica. Ou seja: caso a sociedade não possua patrimônio para honrar com as suas obrigações, mas os sócios forem solventes, deve-se aplicar o instituto.

Observa-se, portanto, que para a teoria menor basta a insolvência da pessoa jurídica, não sendo necessária a configuração do abuso de direito. Nesse ponto, Tomazette alerta que essa linha de entendimento “praticamente ignora a ideia de autonomia patrimonial das pessoas jurídicas e não se coaduna com a própria origem de aplicação da teoria da desconsideração”.¹⁷

O Superior Tribunal de Justiça ao analisar a aplicação da teoria menor, já esclareceu que a sua aplicação fica restrita às relações consumeristas e ambientais. Vejamos:

(...) A teoria menor da desconsideração, acolhida em nosso ordenamento jurídico excepcionalmente no Direito do Consumidor e no Direito Ambiental, incide com a mera prova de insolvência da pessoa jurídica para o pagamento de suas obrigações, independentemente da existência de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial.

¹⁶ TOMAZETTE, *op.cit*, p. 320.

¹⁷ *Ibidem*, p. 320.

Para a teoria menor, o risco empresarial normal às atividades econômicas não pode ser suportado pelo terceiro que contratou com a pessoa jurídica, mas pelos sócios e/ou administradores desta, ainda que estes demonstrem conduta administrativa proba, isto é, mesmo que não exista qualquer prova capaz de identificar conduta culposa ou dolosa por parte dos sócios e/ou administradores da pessoa jurídica.(...) (Grifou-se)¹⁸

Com isso, a análise do presente estudo tem como foco o artigo 50 do Código Civil (Lei nº 10.406/02), chamado pela doutrina de teoria maior. Tomazette¹⁹ a conceitua nos seguintes termos:

Para a chamada teoria maior da desconsideração **não basta o descumprimento de uma obrigação por parte da pessoa jurídica, é necessário que tal descumprimento decorra do desvirtuamento da sua função.** A personificação é um instrumento legítimo de destaque patrimonial e, eventualmente, de limitação de responsabilidade, que só pode ser descartado caso o uso da pessoa afaste-se dos fins para os quais o direito a criou.

Nota-se, portanto, que ao contrário da teoria menor, não basta o mero inadimplemento da pessoa jurídica. Aqui, exige-se a comprovação da existência de dois requisitos autorizativos: desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

É exatamente o que se verifica da redação original do artigo 50 do CC. Confira-se:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.(BRASIL, 2002, art. 50)

A doutrina divide ainda a teoria maior em subjetiva e objetiva. A primeira defende que a desconsideração da personalidade jurídica deve ser aplicada quando houver o desvio da função pela qual a pessoa jurídica foi criada, seja por meio da

¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 279273/SP. Relator: Min. Ari Pargendler. Julgado em: 04 dez. 2003. Diário de Justiça, Brasília, DF, publicado em 29 mar. 2004, p. 230.

¹⁹ TOMAZETTE, *op.cit*, p. 318.

fraude, seja por meio do abuso de direito, relativos à autonomia patrimonial, na medida em que “ a desconsideração nada mais é do que uma forma de limitar o uso da pessoa jurídica aos fins para os quais ela é destinada”.²⁰

Para a teoria maior subjetiva, deve-se haver a presença do elemento volitivo na conduta ilícita, isto é, a intenção de fraudar e de cometer o abuso de direito.

A teoria maior objetiva, por sua vez, entende que a confusão patrimonial é requisito essencial para a desconsideração da personalidade jurídica, sendo esta definida como a “inexistência de separação clara entre o patrimônio da pessoa jurídica e o patrimônio dos sócios ou administradores”.²¹

Nesse ponto, Tomazette faz um importante alerta acerca da aplicação da teoria maior objetiva. Para o autor, a confusão patrimonial é, sem dúvidas, um sinal que pode servir como elemento probatório para a desconsideração. Contudo, não é primordial, na medida em que não consegue abarcar todos os casos de desvio da finalidade da pessoa jurídica. A título exemplificativo, basta pensar no caso em que não há confusão de patrimônios, mas há o desvirtuamento da função da pessoa jurídica apto a ensejar a superação da autonomia patrimonial e a desconsideração. Ou, ainda, o caso em que a confusão patrimonial decorre da própria atividade da pessoa jurídica, sem, necessariamente, configurar um desvio na sua utilização²².

Apesar da crítica à vertente objetivista, é possível observar que o ordenamento jurídico se utiliza da teoria maior em sentido amplo, tanto na corrente subjetiva quanto na objetiva. A esse respeito, cumpre destacar importantes julgados do Superior Tribunal de Justiça que exemplificam de forma clara a aplicação da teoria maior:

(...) A regra geral adotada no ordenamento jurídico brasileiro é aquela prevista no art. 50 do CC/02, que consagra a Teoria Maior da Desconsideração, tanto na sua vertente subjetiva quanto na objetiva .

Salvo em situações excepcionais previstas em leis especiais, somente é possível a desconsideração da personalidade jurídica quando verificado o desvio de finalidade (Teoria Maior Subjetiva da Desconsideração), caracterizado pelo ato intencional dos sócios de fraudar terceiros com

²⁰ *Ibidem*, p. 319.

²¹ *Ibidem*

²² *Ibidem*.

o uso abusivo da personalidade jurídica, ou quando evidenciada a confusão patrimonial (Teoria Maior Objetiva da Desconsideração), demonstrada pela inexistência, no campo dos fatos, de separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e os de seus sócios.

Recurso especial provido para afastar a desconsideração da personalidade jurídica da recorrente. (Grifou-se)²³

(...) 1. No caso em que se trata de relações jurídicas de natureza civil-empresarial, o legislador pátrio, no art. 50 do CC de 2002, **adotou a teoria maior da desconsideração, que exige a demonstração da ocorrência de elemento objetivo relativo a qualquer um dos requisitos previstos na norma, caracterizadores de abuso da personalidade jurídica, como excesso de mandato, demonstração do desvio de finalidade (ato intencional dos sócios em fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica) ou a demonstração de confusão patrimonial (caracterizada pela inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas).** (Grifou-se)²⁴

(...) II - A responsabilização dos administradores e sócios pelas obrigações imputáveis à pessoa jurídica, em regra, não encontra amparo tão-somente na mera demonstração de insolvência para o cumprimento de suas obrigações (Teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica). **Faz-se necessário para tanto, ainda, ou a demonstração do desvio de finalidade (este compreendido como o ato intencional dos sócios em fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica), ou a demonstração da confusão patrimonial (esta subentendida como a inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial do patrimônio da pessoa jurídica ou de seus sócios, ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas**²⁵; (Grifou-se)

Traçados os limites e a aplicação da teoria maior pela doutrina e pela jurisprudência pátrias, cabe analisar a recente modificação ocorrida no artigo 50 do CC e o seu impacto para o presente estudo.

²³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 970.635/SP, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 10/11/2009, DJe 01/12/2009.

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no AREsp 472.641/SP, Rel. Ministro Raul Araújo, quarta turma, julgado em 21/02/2017, DJe 05/04/2017

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1200850/SP, Rel. Ministro Massami Uyeda, Terceira Turma, julgado em 04/11/2010, DJe 22/11/2010

1.2.3. A nova redação do artigo 50 do Código Civil pela Lei nº 13.874/19

Em 20 de setembro de 2019, a Medida Provisória nº 881, de abril de 2019, foi convertida na Lei nº 13.874/19, conhecida como Lei da Liberdade Econômica. Dentre as alterações trazidas pela referida Lei e no que interessa ao presente estudo, está a mudança na redação do artigo 50 do CC, trazendo a incorporação dos conceitos de desvio de finalidade e de confusão patrimonial ao ordenamento jurídico, até então definidos pela jurisprudência e pela doutrina.

De acordo com o §1º do artigo 50, introduzido pela Lei da Liberdade Econômica, “ desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza”.

Coube ao §2º do referido dispositivo, por sua vez, definir o conceito de confusão patrimonial como a:

§ 2º (...) ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial (BRASIL, 2019, art. 50, §2º)

A partir da leitura dos dispositivos acima, nota-se que a Lei de Liberdade Econômica procurou traçar conceitos mais claros e objetivos aos requisitos do desvio de finalidade e da confusão patrimonial, o que, inequivocamente, servirá como importante parâmetro no julgamento dos casos envolvendo a matéria, concedendo maior segurança jurídica e rigidez na aplicação do instituto.

Além da definição dos conceitos de desvio de finalidade e de confusão patrimonial, a Lei da Liberdade Econômica incluiu no §4º uma das principais inovações normativas ao definir que: “ a mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o *caput* deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica”.

Nota-se que o referido dispositivo possui essencial importância ao presente estudo, na medida em que parte da correta premissa de que a existência de um grupo econômico não pode ser, por si só, motivo suficiente para se adentrar à autonomia

patrimonial e desconsiderá-la. Deve-se, necessariamente, demonstrar a existência dos requisitos legais autorizativos: desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

A Lei da Liberdade Econômica, portanto, trouxe um novo capítulo para a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade no Direito Brasileiro, uma vez que procurou definir conceitos centrais (desvio de finalidade e confusão patrimonial), além de preservar a essência dos próprios grupos econômicos em si, já que estes não poderão ser mais alvos da desconsideração em decorrência da sua mera existência.

Traçado o conceito de desconsideração da personalidade jurídica e a sua nova redação trazida pela Lei da Liberdade Econômica, cumpre analisar como se dá atualmente o procedimento para a sua aplicação no Direito Pátrio. Para tanto, passa-se ao estudo do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no Código de Processo Civil.

1.3. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica no Código de Processo Civil: primazia dos princípios do contraditório e da ampla defesa

Antes de adentrar à análise das disposições acerca do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, faz-se necessária uma breve digressão acerca do contexto histórico de sua criação, a fim de se propiciar um estudo mais atento e profundo do instituto.

Logo no primeiro parágrafo da Exposição de Motivos do Código de Processo Civil²⁶, percebe-se que havia uma preocupação da Comissão de Juristas em se elaborar um sistema processual capaz de assegurar o pleno cumprimento das garantias constitucionais aos jurisdicionados:

Um sistema processual civil que não proporcione à sociedade o reconhecimento e a realização dos direitos, ameaçados ou violados, que têm

²⁶ Código de Processo Civil e normas correlatas. Senado, 2015. Disponível em: < <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf>>. Acesso em 20 de outubro de 2019.

cada um dos jurisdicionados, não se harmoniza com as garantias constitucionais de um Estado Democrático de Direito.

Paralelamente, conforme bem destaca Lorenzoni e Rocha²⁷, também havia a busca por um sistema processual pragmático, capaz de não só preservar os “institutos cujos resultados foram positivos”, como também incluir “outros tantos que visam a atribuir-lhe alto grau de eficácia”.

Incorporando tais premissas balizadas na Exposição de Motivos, o Código de Processo Civil, introduzido pela Lei nº 13.105/2015, logo em seu primeiro parágrafo afirma que “O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil (...)”²⁸.

Mais à frente, o artigo 7º traz a chamada “paridade de tratamento entre as partes” dispondo acerca da igualdade ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais. Ao fim, afirma claramente que é dever do juiz zelar pelo efetivo contraditório no processo.²⁹

O artigo 9º, por sua vez, veda a existência de decisão judicial contra uma das partes, sem a sua manifestação prévia³⁰, ao passo em que o artigo 10 preceitua que o juiz não poderá decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento sem

²⁷ LORENZONI, Bruno, ROCHA, Sérgio André. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e sua aplicação no processo de execução fiscal. In: BOMFIM, Gilson; DUARTE, Fernanda; MURAYAMA, Janssen. **A LEF e o Novo CPC: Reflexões e Tendências. O que ficou e o que mudará**, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2016. p. 214

²⁸ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm > acesso em 20 de out. 2019.

²⁹ Art. 7º É assegurada às partes **paridade de tratamento** em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, **competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório**. (Grifou-se)

³⁰ Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

o qual não se tenha dado às partes a oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria de ofício³¹.

Atento a essa nova roupagem dos princípios do contraditório e da ampla defesa trazidos pelo Código de Processo Civil, Theodoro Júnior *et.al*³². afirma que:

Precisamos sair desta dicotomia ao se pensar num sistema processual efetivamente democrático, uma vez que o Novo CPC implementa um sistema participativo/cooperativo **pautado nos direitos fundamentais dos cidadãos e no qual todos os sujeitos processuais assumem responsabilidades e possibilidade de interlocução ativa**. Como exemplo, se de um lado ocorre uma otimização da direção dos juízes, mediante técnicas de gestão processual do conflito, de outro permite o exercício da autonomia privada das partes mediante o uso de convenções de procedimento (cláusula de negociação processual - art. 190). **Amplia-se o debate contraditório (art. 10)** e, com isso, fortalece-se a fundamentação adequada (art. 489), de modo a que as decisões possam melhor servir de substrato para um sistema que se vale dos precedentes como técnica decisória (arts. 926-927).

Nota-se, portanto, que o grande diferencial do Código de Processo Civil foi o de construir suas normas com forte base principiológica. Essa técnica fez com que o Código fixasse pilares principiológicos cujo fundamento de validade está justamente na Constituição Federal. Assim, quando se fala em uma interpretação do Código, deve-se sempre se buscar aquela que mais se aproxime dos princípios e das regras contidas na Carta Magna³³.

É justamente nesse contexto de estrito respeito e preocupação aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, que o Código de Processo Civil trouxe, pela primeira vez na história do direito brasileiro, um mecanismo processual

³¹ Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual **não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício**. (Grifou-se)

³² THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. **Novo CPC: fundamentos e sistematização**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. pp. 20- 22.

³³ LÓS, João Paulo de Abreu Peçanha. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica como defesa dos administradores da pessoa jurídica nas execuções fiscais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. V. 139, 2018. p.79.

para regular o instituto da desconconsideração. Trata-se do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica ou, simplesmente, IDPJ.

O Código de Processo Civil reservou capítulo específico para tratar acerca do procedimento a ser observado no IDPJ, regulando-o, com detalhes, ao longo dos artigos 133 a 137.

Como não poderia deixar de ser, o IDPJ absorveu a principiologia do Código de Processo Civil, concretizando os princípios do contraditório e da ampla defesa ao prever que o sócio ou a pessoa jurídica citada no incidente poderá se manifestar e requerer as provas cabíveis no prazo de quinze dias (art. 135)³⁴.

Conforme bem elucida Maria Rita Ferragut³⁵, com essa nova sistemática de defesa trazida pelo IDPJ, “temos a possibilidade de contraposição de provas, meio pelo qual se chega à verdade jurídica acerca do fato controverso”.

Fazendo um paralelo com as execuções fiscais, tem-se que o meio de defesa do grupo econômico, que figura como executado na relação processual, fica restrito à exceção de pré-executividade, ou ainda, aos embargos à execução fiscal.

Ocorre que a exceção de pré-executividade é um meio de defesa inequivocamente restrito, em que o executado demonstra ao juízo a inexigibilidade da cobrança, em face, unicamente, de questões de ordem pública relativas às condições de ação ou pressupostos processuais. Ressalta-se ainda que a dilação probatória não é permitida, devendo o executado se munir apenas de suas provas documentais.³⁶

Os embargos à execução fiscal, por sua vez, exigem que o executado ofereça bens à garantia³⁷ o que, a depender do valor do débito em discussão, pode gerar

³⁴ Art. 135. Instaurado o incidente, **o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.** (Grifou-se)

³⁵FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. (coord.). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 16

³⁶ BARROSO, Darlan. **Manual de direito processual civil: Execução**. São Paulo: Manole, 2007. p. 334

³⁷ §1º - Não são admissíveis embargos do executado **antes de garantida a execução**. (Grifou-se). BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm> Acesso em 30 de out.2019. Ainda sobre o tema, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Recurso Especial nº 1272827/PE, definiu a seguinte tese, sob a sistemática dos recursos repetitivos: a atribuição de efeitos suspensivos aos

grandes prejuízos ao caixa da pessoa jurídica, que se vê surpreendida a desembolsar um valor vultoso para garantir o seu direito de defesa em um feito executivo.

É inequívoco, portanto, o grande avanço do IDPJ frente a outros meios de defesa da pessoa jurídica, na medida em que prescinde de oferecimento de garantia e assegura a ampla dilação probatória durante a instauração do incidente.

Além disso, o art. 134, §3º traz importante inovação ao determinar a suspensão do processo principal até a resolução do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Ao analisar a questão da suspensão do processo principal, Maria Rita Ferragut explica a corretude do dispositivo uma vez que “ por ser incidental e prejudicial, e ser cabível até mesmo na fase de cumprimento de sentença, o processo principal deverá ser obrigatoriamente suspenso”.³⁸

Com isso, tem-se demonstrado que o IDPJ surgiu no ordenamento jurídico como necessário e inovador instrumento processual, a fim de garantir, de forma efetiva, a observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Nesse ponto, surge a seguinte questão: poderia o IDPJ, regulado por lei geral posterior, ser aplicado aos processos executivos fiscais, regulado por lei específica? É o que se verá a seguir.

1.4. A especialidade da Lei no 6.830/80 *versus* a subsidiariedade do Código de Processo Civil

Conforme visto anteriormente, o IDPJ foi introduzido no ordenamento jurídico como um instrumento inédito para fins de apuração do abuso de direito, valendo-se,

embargos do devedor fica condicionada ao cumprimento de três requisitos: **apresentação de garantia**; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni iuris*) e o perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). (Grifou-se)

³⁸ *Idem*, 2019. p. 16.

para tanto, da observância estrita aos princípios do contraditório e da ampla defesa durante todo o processo.

Partindo desse ponto, a pergunta que se coloca é: sendo o IDPJ um incidente manejado no Código de Processo Civil (lei geral posterior), ele poderia ser aplicado às execuções fiscais (regidas por lei específica anterior)?

Em primeiro lugar, a própria Lei de Execuções Fiscais (“LEF”), desde a sua criação, dispõe expressamente em seu artigo 1º que a execução judicial para cobrança de dívida ativa dos entes federados será regida por ela e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil³⁹.

Nesse ponto, importante fazer uma breve digressão acerca do contexto de criação da LEF no ordenamento jurídico brasileiro. Conforme bem explana a própria Exposição de Motivos⁴⁰, foi constituído um grupo de estudo, por meio da Portaria Interministerial nº 273, de 15 de julho de 1976, para elaborar uma lei específica destinada a regular às execuções fiscais, na medida em que o CPC/73 havia equiparado a Certidão de Dívida Ativa aos demais títulos executivos extrajudiciais, sem, todavia, privilegiar o interesse público que norteia o tema.

A partir dessa patente necessidade, o grupo de estudos chegou a três alternativas: (a) elaboração de um texto paralelo e, no que coubesse, repetitivo do CPC/73, regulando inteiramente a execução fiscal; (b) anteprojeto de alteração direta e parcial do próprio texto do CPC/73, para incorporar as normas tradicionais de garantias e de privilégios de que goza a Fazenda Pública e; (c) adoção de lei de anteprojeto autônoma, contendo normas especiais sobre a cobrança da dívida ativa pelos entes federados e, no mais, suporte processual das regras previstas no CPC/73⁴¹.

Como se sabe, a terceira alternativa foi a escolhida, pois, como bem consta no item 14 da Exposição de Motivos, a LEF a par de não revogar as normas já contidas no CPC/73, “disciplina a matéria no essencial, para assegurar não só os privilégios e

³⁹ BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. *Idem*.

⁴⁰ THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 956.

⁴¹ *Ibidem*, p. 957.

garantias da Fazenda Pública em juízo, como também a agilização e racionalização da cobrança de dívida ativa”⁴².

A partir deste contexto de criação da LEF, fica evidente que a vontade precípua do legislador era a de compactuar a existência e a efetividade das normas contidas nas duas leis ao processo de execução fiscal, de modo que pudesse haver uma relação de complementaridade entre elas. Com a revogação do CPC/73, é nítido que tal ideal foi transferido e permanece íntegro no Código de Processo Civil atualmente em vigor.

Nesse ponto, surge o seguinte questionamento: como seria essa relação de complementaridade entre o Código de Processo Civil e a LEF? De que forma deve se dar a aplicação e a interpretação entre as duas leis?

O primeiro conflito pode surgir na hipótese em que ambas as leis disciplinam a mesma matéria. Nesse caso, conforme bem elucida Maria Helena Diniz⁴³, se está diante de uma antinomia de segundo grau, em que há um conflito de especialidade e cronológico. Para a resolução desse impasse, a regra matriz é a de que *lex posterior generalis non derogat priori speciali*, segundo a qual a norma especial prevalece sobre a norma geral.

Esse é o caso, por exemplo, do conflito relacionado ao prazo para a oposição de embargos à execução fiscal pelo contribuinte: se em 15 dias, conforme determina o art. 915 do Código de Processo Civil⁴⁴, ou se em 30 dias, conforme previsão contida no art. 16 da LEF⁴⁵.

A partir da interpretação da regra-matriz fornecida por Maria Helena Diniz, é possível se afirmar que o prazo de 30 dias previsto na LEF é o que deve ser observado, tendo em vista o seu caráter de especialidade em detrimento do caráter

⁴² *Ibidem*, p. 958.

⁴³ DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. 3º ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 50. A autora ainda destaca que a meta regra *lex posterior generalis non derogat priori speciali* não é absoluta, na medida em que “a preferência entre um critério e outro não é evidente, pois se constata uma oscilação entre eles. Não há uma regra definida; conforme o caso, haverá supremacia ora de um, ora de outro critério”.

⁴⁴ Art. 915. Os embargos serão oferecidos no prazo de 15 (quinze) dias, contado, conforme o caso, na forma do art. 231.

⁴⁵ Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, (...)

geral do Código de Processo Civil. Do mesmo modo, pode-se observar esse entendimento sendo replicado pelos Tribunais pátrios⁴⁶.

Theodoro Junior⁴⁷ arremata bem essa noção ao sintetizar que o critério subsidiário não tem o intuito de revogar aquilo que já se encontra regulado e expresso na lei especial:

Prevendo a Lei nº 6.830/80 que o procedimento especial nela instituído seria regido subsidiariamente pelo Código de Processo Civil, **é claro que as inovações da Lei nº 11.382/2006 e do NCPC haveriam de alcançar a execução fiscal. Não, porém, com a força de revogar o que, explicitamente, se acha disposto na legislação especial.** É preciso sempre ter presente que “a lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior” (Lei de Introdução, art. 2º, §2º. (Grifou-se)

Muitos poderiam afirmar que tal regra matriz da *lex posterior generalis non derogat priori speciali* deve ser aplicada para fins de afastar a aplicação do IDPJ ao processo de execução fiscal. Cumpre esclarecer, todavia, que tal interpretação não encontra guarida, conforme se pretende demonstrar com o objeto do presente estudo.

Note-se que o IDPJ sequer foi previsto na LEF. Pelo contrário: o IDPJ é um incidente inédito, inserido pela primeira vez no Código de Processo Civil ora em vigor. Dessa forma, não há de se falar em antinomia ou conflito entre normas.

No caso do IDPJ, se está diante de uma situação em que a LEF, lei específica, é silente acerca do procedimento de desconconsideração da personalidade jurídica. Nesse caso específico, seria possível a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil?

⁴⁶ A título exemplificativo, destaca-se o seguinte julgado: “(...) II. Nos processos sujeitos à disciplina da Lei 6.830/80, conta-se o prazo de trinta dias para oposição dos embargos à execução fiscal, a partir do depósito, da juntada da prova da fiança bancária ou da intimação da penhora, como acima visto. **Portanto, não se aplicam, em caráter subsidiário, as disposições do Código de Processo Civil, dada a existência de regra própria (princípio da especialidade), a teor do artigo 1º da LEF.** (...)” BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma. Apelação Cível nº 0012612-72.2013.4.03.6182. Data do julgamento: 06/10/2016. Data da publicação: 20/10/2016. (Grifou-se).

⁴⁷THEODORO JÚNIOR, *op. cit.*, p. 39.

A resposta é afirmativa. Como bem observa Theodoro Júnior⁴⁸, ao citar Ricardo Chimenti (2008, p. 37), “a observância subsidiária das regras gerais do processo de conhecimento e das execuções postas no Código de Processo Civil somente tem cabimento quando a Lei nº 6.830/80 não contiver previsão sobre o tema”.

Sendo assim, na ausência de norma na LEF acerca da desconsideração da personalidade jurídica, nada mais coerente do que a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil por meio do IDPJ.

Conforme bem recorda Lorenzoni e Rocha⁴⁹, a LEF foi promulgada na época em que o Brasil ainda se encontrava sob a égide do Regime da Ditadura Militar. Com isso, embora a LEF tenha sido recepcionada pela Constituição Federal, fato é que o Código de Processo Civil, por ser norma posterior, encontra-se em maior harmonia com os anseios do constituinte originário e derivado. Com isso, na ausência de dispositivo específico na LEF sobre determinada matéria, deve-se aplicar subsidiariamente as disposições contidas no Código de Processo Civil.

Um exemplo cristalino acerca dessa possibilidade se dá justamente na seara de interposição de recursos. Como bem observado por Lorenzoni e Rocha⁵⁰, não há previsão expressa na LEF acerca desse tema. Contudo, utiliza-se subsidiariamente as normas do Código de Processo Civil para a interposição de recursos de apelação, especial e extraordinário nos desdobramentos dos processos de execução fiscal.

Um segundo exemplo acerca da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, quando há lacuna normativa na LEF, diz respeito à atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal.

Tal debate foi levado à apreciação da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça por meio do julgamento do REsp 1272827/PE, sob o rito dos recursos repetitivos, em 2013, ou seja, ainda sob a égide do CPC/73.

O Relator do processo, Ministro Mauro Campbell, a partir de um longo e detalhado estudo acerca da evolução histórico-legislativa do efeito suspensivo e das disposições contidas na LEF e no CPC/73, chegou à seguinte premissa:

⁴⁸ *Ibidem*.

⁴⁹ LORENZONI, Bruno, ROCHA, Sérgio André. *op. cit*; p. 215.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 215.

(...) não há qualquer previsão expressa para a suspensão da execução fiscal na LEF, salvo aquela decorrente da impossibilidade de se encontrar o devedor ou bens penhoráveis (art. 41 na exposição de motivos, art. 40 na lei sancionada), **mantendo-se a lei silente - respeitando o próprio silêncio do CPC/73 à época** - sobre a possibilidade de se atribuir efeito suspensivo aos embargos à execução fundada em título executivo extrajudicial⁵¹. (Grifou-se)

Dessa forma, entendeu a 1ª Seção que a LEF não dispôs expressamente sobre a atribuição de efeito suspensivo aos embargos, salvo na exclusiva hipótese em que não se encontram bens do devedor, em respeito ao próprio silêncio do CPC/73, à época, acerca da matéria.

Destaca o Ministro Relator que o silêncio do CPC/73 só foi rompido com a edição da Lei nº 8.953/94, que acrescentou o art. 739, §1º, prevendo expressamente que “ Os embargos serão sempre recebidos com efeito suspensivo”, compactuando com a doutrina majoritária à época⁵².

Contudo, após mais de uma década, houve uma profunda mudança legislativa, que acabou por alterar, substancialmente, a atribuição do efeito suspensivo aos embargos previstos no CPC/73. Trata-se da Lei nº 11.382/2006.

A nova redação afirmava expressamente que os embargos não teriam efeito suspensivo. Apenas excepcionalmente, o juiz poderia concedê-lo, caso constatasse a presença dos seguintes requisitos: (i) relevância dos argumentos da embargante; (ii) grave dano de difícil ou incerta reparação em caso de prosseguimento da execução e, ainda (iii) a garantia prévia da execução em juízo.

⁵¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1272827/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013, p. 15 e 16.

⁵² Nesse sentido, oportuno transcrever Trecho da Exposição de Motivos (Mensagem n. 237, de 7 de maio de 1993, DOU de 12.04.1994, Seção II, p. 1696), destacado pelo acórdão, que assim afirma: f) **a introdução de um parágrafo ao art. 739 explicita o princípio de que os embargos do devedor serão sempre recebidos com efeito suspensivo, conforme, aliás, é da doutrina predominante (art. 739, § 1º, 741, caput e 791, I)**. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Idem, p. 18.

Diante de todo o contexto histórico-normativo e, partindo da premissa de que a LEF foi silente acerca da atribuição do efeito suspensivo, o Ministro Relator Mauro Campbell arrematou o seguinte entendimento:

De fato, a harmonização da Lei de Execuções Fiscais e da Lei n. 8.212/91 com as alterações do CPC/73 efetuadas pela Lei n. 11.382/2006 **é o caminho interpretativo que mais bem atende aos princípios da elaboração da LEF e aos da própria Lei n. 11.382/2006 (...)**

À toda evidência, essas constatações já foram feitas sem maiores turbulências por este Superior Tribunal de Justiça em vários precedentes que, embora por fundamentos variados - ora fazendo uso da mera interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria do "Diálogo das Fontes", ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) - **chegaram sempre à mesma conclusão de que os embargos à execução fiscal somente são admitidos depois de garantidos e não possuem, em regra, efeito suspensivo, a teor do art. 739-A e parágrafos do CPC/73, na letra da Lei n. 11.382/2006**⁵³

Com isso, a 1ª Seção definiu que diante da lacuna normativa da LEF, seria plenamente cabível a aplicação subsidiária de atribuição do efeito suspensivo aos embargos nos moldes contidos no art. 739-A do CPC/73, fixando a seguinte tese:

A atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor" fica condicionada "ao cumprimento de três requisitos: **apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (fumus boni juris) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (periculum in mora).**

Nota-se, ainda, que tal entendimento foi absorvido integralmente pelo artigo 919 do Código de Processo Civil⁵⁴, ora em vigor, sendo plenamente aplicado como requisito à concessão de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal em trâmite atualmente perante os tribunais do país⁵⁵.

⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Idem, pp. 22-24.

⁵⁴ Art. 919. **Os embargos à execução não terão efeito suspensivo.**

§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, **atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.** (Grifou-se)

⁵⁵ A título exemplificativo, destaca-se o seguinte excerto do julgado do Superior Tribunal de Justiça: 1. **A concessão de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal não é automática,** dependendo de provimento judicial fundamentado a requerimento da parte embargante. 2. Ou seja,

Diante de todo o exposto, percebe-se a plena possibilidade de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil nas ações de execução fiscal quando há lacuna normativa na LEF acerca de determinada matéria.

Trazendo esta linha interpretativa para o objeto do presente estudo, conclui-se ser imperiosa a aplicação do IDPJ nas ações de execução fiscal contra grupos econômicos, na medida em que a LEF é silente acerca do procedimento a ser adotado em caso de desconsideração da personalidade jurídica.

não basta que a execução esteja garantida. Devem estar presentes ainda os juízos de relevância da argumentação (*fumus boni juris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*), ambos ausentes na espécie. (...) **4. Entendimento que persiste após a entrada em vigor do art. 919 do CPC/2015.** (...) BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.732.340/RN, Ministro Relator Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 14/05/2018.

2. A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS EXECUÇÕES REDIRECIONADAS A MESMO GRUPO ECONÔMICO

2.1. A Polissemia do termo grupo econômico e o silêncio do CTN

Antes de qualquer debate acerca de eventual responsabilidade tributária e da aplicação ou não do IDPJ, é imprescindível a formulação de um conceito de grupo econômico. Ocorre que tal tarefa não é simples, especialmente na seara tributária.

Conforme bem atesta Ramon Tomazela Santos *et. al*⁵⁶ não há, sequer, uma norma no CTN que contemple uma definição do que seria o grupo econômico.

Diante desse “silêncio” do Código, resta buscar na legislação ordinária e em outras áreas de conhecimento do Direito (i.e. trabalhista, societária) um conceito minimamente preciso para os fins aqui propostos.

Inicia-se a análise pelo Direito Trabalhista. A Lei de Consolidação do Trabalho (Decreto-Lei nº 5.452/1943 “CLT”), em seu artigo 2º, §2º, definiu que:

“Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, **mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego**”
(Grifou-se)

Nota-se que a definição de grupo econômico trazida pela CLT abrange empresas que estejam sob “direção, controle ou administração” de outra, atribuindo a responsabilidade solidária entre elas pelo mero fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico. Ressalta-se que essa lógica guarda sentido com as normas e os princípios da legislação trabalhista, que buscam proteger os direitos dos empregados em face da sua condição de hipossuficiência na relação de trabalho⁵⁷.

⁵⁶ SANTOS, Ramon Tomazela; DA SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes; FAJERSZTAJN, Bruno; DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Grupos Econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 87.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 89.

Contudo, tal norma definitivamente não pode ser aplicada no Direito Tributário. Primeiro, porque não foi criada para este fim. Segundo, porque a responsabilidade tributária é matéria constitucionalmente reservada à lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “b”, da CF/88⁵⁸.

Em seguida, tem-se o artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, que dispõe acerca da Organização da Seguridade Social. O referido dispositivo afirma que:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:
(...)
IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei”.

Contudo, é nítido que tal norma não traz qualquer definição do que seria o grupo econômico. Além disso, conforme bem aponta Maria Rita Ferragut⁵⁹, se a considerarmos como uma nova hipótese de responsabilidade tributária, a conclusão imediata é a de que o enunciado é inconstitucional, pois não respeita a já mencionada exigência constitucional de reserva de lei complementar para regular a matéria, nos termos do artigo 146, III, “b”, da CF/88.

Como não há qualquer declaração de inconstitucionalidade, por ora, acerca do artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91, a Instrução Normativa nº 971, de 13 de novembro de 2009, editada pela Receita Federal do Brasil, buscou, entre outras coisas, suprir a ausência de definição do grupo econômico da mencionada Lei.

⁵⁸ Nesse sentido, cumpre destacar o julgamento do RE 562.276/PR, em sede de Repercussão Geral, em que o Plenário do STF fixou, entre outras coisas, importantes balizas acerca da responsabilidade tributária, condicionando-a à reserva de lei complementar. *In verbis*: “Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário”. Mais à frente, arremata: “O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, **mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.**” (Grifou-se)

⁵⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos econômicos e solidariedade tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 88-101, 2014. p. 98.

Contudo, infelizmente, não houve grandes inovações, uma vez que o conceito trazido se assemelha e, muito, daquele constante na CLT. Vejamos:

art. 494 - Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Dessa forma, em que pese a pretensão da Instrução Normativa nº 971/09 em definir o conceito de grupo econômico, é inegável que ela está estritamente vinculada à Lei nº 8.212/91, já que foi editada para regulamentá-la, sofrendo influência, portanto, dos reflexos de uma possível inconstitucionalidade⁶⁰.

Nesse cenário e diante da insuficiência das definições trazidas pelas legislações trabalhistas e tributárias acerca do que seria o grupo econômico, cumpre analisar mais detidamente como a doutrina, em especial, a do Direito Societário, tem regulado esses grupos empresariais.

2.1.1. Grupos de direito

A primeira espécie de grupo econômico abordada pela doutrina é o chamado grupo de direito. É regulado nos artigos 265 a 278 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/1976 - "LSA").

A partir de uma leitura sistemática dos referidos artigos, Nelly Potter traça um importante e completo conceito de grupo econômico de direito:

No ordenamento pátrio, só se pode falar em grupo societário de direito quando as sociedades controladoras e controladas constituírem uma **convenção formal, pela qual se obriguem a combinar recursos e esforços para a realização de objetivos, atividades ou empreendimentos comuns**, considerando-se constituído o grupo com o arquivamento dessa

⁶⁰ DE ANDRADE, Fernando Ferreira Rabelo. **O interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN, como parâmetro jurídico fundamental à responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos** (Tese de Mestrado em Direito) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, p. 25, 2019.

convenção no Registro de Comércio da sede da sociedade de comando.⁶¹
(Grifou-se)

A partir deste conceito, é possível se chegar a duas características essenciais dos grupos econômicos de direito: (a) são constituídos formalmente por meio de convenção; (b) há uma combinação de recursos e esforços para a prática de atos em conjunto.

É importante destacar que a combinação de recursos e esforços não retira a individualidade de cada sociedade. Pelo contrário, há um balanceamento entre o interesse próprio de cada sociedade e o interesse do grupo como um todo. Como bem observa a autora, a “atividade precípua de cada sociedade continua a ser exercida isoladamente, mas, ao lado disso, desenvolvem-se outras metas de interesse comum do grupo⁶²”.

A título exemplificativo, a autora cita o seguinte exemplo: imagine um grupo econômico de direito, em que uma sociedade é a importadora de matéria prima, a outra fabricante de embalagens próprias, a terceira uma distribuidora e, ainda, a quarta, uma produtora do bem final.

Como bem observa a autora, é inequívoco que cada uma das quatro sociedades possui seus objetos sociais próprios (importação; fabricação de embalagens; distribuição e fabricação do produto final). Contudo, empregam esforços e recursos em torno de um empreendimento comum⁶³.

Com base nessa persecução de objetivos comuns, José Edwaldo bem pontua que o grupo econômico de direito se configura como um “sistema ordenado de comando e integração de proveitos”⁶⁴, viabilizando-se uma relação de subordinação entre a sociedade de comando e as sociedades filiadas.

⁶¹ POTTER, NELLY. **Grupos Societários de Fato: Aspectos de uma realidade societária contemporânea e as consequências de sua utilização abusiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 110.

⁶² *Ibidem*, p. 111.

⁶³ *Ibidem*, p. 111 e 112.

⁶⁴ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito societário**. 17ª ed, São Paulo: Atlas, 2019. p. 552.

Pontua-se, contudo, que essa relação de subordinação entre as sociedades não põe fim à autonomia jurídica e econômica de cada uma delas, conforme assegurado pelo próprio artigo 266 da LSA:

Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, **mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.** (Grifou-se)

Contudo, apesar da regulamentação legal e da proteção da autonomia das sociedades integrantes do grupo econômico de direito, Viviane Muller Prado constata que “os grupos convencionais são quase inexistentes no Brasil, sendo a organização das empresas brasileiras em grupos de fato”⁶⁵.

Na visão da autora, essa realidade brasileira se justifica por diversas razões, dentre as quais, pode-se citar: (i) a importação de um modelo alemão artificial que não se enquadra nas particularidades das sociedades brasileiras e que não tinha nenhuma tradição no país; (ii) o caráter facultativo na adoção; (iii) o alto custo empregado, pois, ao adotar esse tipo de formação, os sócios minoritários possuem o “direito de recesso” caso não concordem com a convenção, recebendo o valor de suas ações ou quotas (arts. 270, parágrafo único, 136, V, e 137, II da LSA)⁶⁶.

2.1.2. Grupos de fato

Rafael de Souza Medeiros aduz que os grupos de fato, ao contrário dos grupos de direito abordados no tópico acima, são constituídos informalmente, não sendo

⁶⁵ PRADO, Viviane Muller. Grupos Societários: análise do modelo da Lei nº 6.404/76. Revista de Direito GV, v.1, nº 2, São Paulo: FGV, 2005. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9651/Viviane%20Muller%20Prado.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 17. nov. 2018. p. 18.

⁶⁶ *Ibidem*, p. 15 a 17.

regulados expressamente pela LSA, senão no que diz respeito às regras gerais de controle (artigos 243 a 264).⁶⁷

Isso significa que eles não são constituídos por meio de convenção ou qualquer outro ato formal-jurídico. O ponto central que os define é o poder de controle, direto ou indireto, exercido pela controladora sob as controladas.

Viviane Muller esclarece bem a distinção entre grupo de direito e grupo de fato ao consignar que:

Os grupos de direito constituem-se mediante convenção grupal firmada pelas sociedades que o formam e, em virtude do contrato, é legitimada a unidade econômica de todas elas. **Já os grupos de fato decorrem do mero exercício do poder de controle, direta ou indiretamente, pela controladora nas sociedades controladas**⁶⁸. (Grifou-se).

Com isso, a autora propõe o seguinte exercício para se definir a natureza do grupo, se de direito ou se de fato: se “a ligação entre as sociedades se estabelece por meio de uma convenção grupal”, se está diante de um grupo de direito. Se “decorre da mera participação de sociedade do capital social da outra sociedade, de modo a lhe conferir o poder de controle”, se está diante de um grupo de fato⁶⁹.

A última característica do grupo de fato que merece destaque diz respeito à autonomia da sociedade. Como bem atesta a autora, “nos grupos de fato, então, o interesse da sociedade isolada deve ser respeitado, sob pena de configurar abuso do poder de controle e conflito de interesses”⁷⁰.

Traçada a definição de grupo de fato e a sua distinção em relação aos grupos de direito, passa-se à análise de uma terceira espécie de grupo econômicos: os orgânicos ou não regulados.

⁶⁷ MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019. p. 34.

⁶⁸ PRADO, Viviane Muller. *op. cit.* p. 05.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 11.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 12.

2.1.3. Grupos orgânicos ou não regulados

Os grupos orgânicos ou não regulados não se enquadram na definição de grupo de direito, por não serem constituídos formalmente por meio de convenção e, tampouco, na definição de grupos de fato, na medida em que não há o exercício do poder de controle societário.

Atento a essa particularidade, Marcelo da Rocha conceitua os grupos orgânicos ou não regulados da seguinte forma:

O que une essas sociedades em um grupo não são os preceitos da Lei das Sociedades Anônimas (daí chamá-los de não regulados), mas o fato de haver uma organização para a obtenção de melhores resultados no mercado, **ocorrendo a pluralidade societária e existindo unicidade de controle fático**, ou seja, uma efetiva política grupal, sendo isto o bastante para configurar o grupo.⁷¹ (Grifou-se)

Como o próprio autor ressalta, os grupos econômicos orgânicos ou não regulados é o tipo mais comum, em face da sua liberdade fornecida ao empresariado. Contudo, simultaneamente, é o que mais exige esforço hermenêutico e probatório para a comprovação de sua existência, na medida em que não há um elo entre as sociedades, seja a convenção, seja o controle societário, capaz, por si só, de caracterizar a existência do grupo⁷².

Em face desse caráter informal, por vezes, o grupo orgânico ou não regulado pode ser taxado de “ilícito”. Contudo, conforme bem alerta Marcelo da Rocha, não há razão para se chegar a essa conclusão que é, de início, equivocada.

Isso porque, primeiramente, não há qualquer norma que proíba a formação desse tipo de grupo, sendo certo que a sua existência decorre do exercício do princípio da livre iniciativa. Em segundo lugar, não se pode presumir, pela simples inexistência

⁷¹ RIBEIRO DANTAS, Marcelo da Rocha. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, subárea Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016, p. 86.

⁷² *Ibidem*, p. 87.

de normas regulatórias, que um grupo seja ilícito em decorrência de sua mera existência⁷³.

Como muito bem apontado pelo autor “cabe ao jurista separar o joio do trigo, recorrendo a uma comprovação, por meio da linguagem das provas, de que houve um abuso de direito”⁷⁴.

Com isso, tem-se que o direito societário classifica o grupo econômico em três espécies: (i) grupos de direito; (ii) grupos de fato; e (iii) grupos orgânicos e não regulados.

2.1.4. Conceito de grupo econômico adotado neste trabalho

Conforme visto no começo do capítulo, a legislação em torno da definição do grupo econômico é extremamente esparsa e incapaz de fornecer, atualmente, um conceito legal apropriado para os fins tributários. Soma-se a isso, o fato de que o CTN nada diz acerca desse agrupamento empresarial.

A doutrina, por sua vez, subdivide o grupo econômico em espécies, a partir de uma leitura da LSA e de características específicas.

Como então definir o que seria um grupo econômico?

Fernando Ferreira, em sua tese de Mestrado, identificou, a partir da análise de todo esse regramento, um elemento central para a definição de grupo econômico: a unidade de direção.

A partir desse elemento central adotou o seguinte conceito:

É um conjunto de pessoas jurídicas que, conservando suas próprias personalidades jurídicas, associam-se, formalmente ou não, para realizar as atividades em regime de coordenação e sob direção comum e unitária de uma delas, sempre mirando um interesse global e grupal, não necessariamente equivalente aos seus interesses individuais⁷⁵.

⁷³ *Ibidem*, p. 88.

⁷⁴ *Ibidem*.

⁷⁵ DE ANDRADE, Fernando Ferreira Rabelo. **O interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN, como parâmetro jurídico fundamental à responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos** (Tese de Mestrado em Direito) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, p.27, 2019.

Considerando a precisão do conceito acima, passa-se a adotá-lo no presente trabalho. Nota-se que nele há a conjugação de diversas características que se adequa a toda e qualquer espécie de grupo econômico: (i) conjunto de pessoas jurídicas; (ii) conservação de suas personalidades; (iii) existência de vínculo formal ou informal entre elas; (iv) atuação sob regime de coordenação e direção unitária; (v) interesse global superior ao interesse individual.

Traçado o conceito de grupo econômico, cumpre analisar a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a esses conglomerados.

2.2. A solidariedade tributária prevista no artigo 124 do CTN como norma jurídica para a responsabilidade tributária dos grupos econômicos

A responsabilidade tributária é matéria regulada no CTN, entre os artigos 128 a 135. Nestes são tratadas expressamente duas espécies de responsabilidade: a dos sucessores e a dos terceiros.

A primeira delas é prevista especificamente entre os artigos 129 a 133 e contempla diversas hipóteses, em especial: (i) a dos adquirentes de propriedade e outros direitos reais; (ii) a dos herdeiros, parentes e espólio; (iii) a das pessoas resultantes na transformação de sociedades; (iv) a dos adquirentes de fundo de comércio⁷⁶. Nota-se, contudo, que nenhuma das hipóteses contempla a questão dos grupos econômicos.

O mesmo acontece com o segundo tipo de responsabilidade, a de terceiros, prevista especificamente nos artigos 134 e 135 do CTN.

Nesse sentido, Ramon Tomazela bem observa que “no que tange ao artigo 134, as hipóteses nele contempladas tratam de relações em que nada se aproximam da situação do grupo econômico⁷⁷”.

⁷⁶ SANTOS, Ramon Tomazela; DA SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes; FAJERSZTAJN, Bruno; DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *op. cit.* . p. 82.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 86.

Já Maria Rita Ferragut, ao analisar o artigo 135, arremata que este trata apenas e, tão somente, da “responsabilidade de pessoas físicas que tenham agido com excesso de poderes, infração de lei ou contrato social”.⁷⁸

Dessa forma, é evidente que o CTN não cuidou, *a priori*, da responsabilidade tributária dos grupos econômicos. Diante desse impasse, a pergunta que se coloca é: seria possível a responsabilização tributária do grupo econômico, ainda que não expressamente elencada nos entre os arts. 128 a 135 do CTN? Se sim, com base em qual fundamento legal?

A resposta para essa pergunta está no artigo 124 do CTN que trata acerca da solidariedade tributária. Tal norma afirma que duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas) ficam obrigadas ao pagamento do crédito tributário quando (i) tenham interesse comum na ocorrência do fato gerador; ou (ii) estejam expressamente designadas por lei para tanto.

Embora o art. 124 não esteja inserido entre aqueles que tratam acerca da responsabilidade tributária (*i.e.*, arts. 128 a 135), entende-se que se trata de uma de suas espécies. Nesse sentido, Marcos Vinícius Neder⁷⁹ afirma:

Cumpra observar, nesse passo, que a **norma de solidariedade albergada pelo art. 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária.** (Grifou-se)

No mesmo sentido, Flávio Couto Bernardes⁸⁰ também classifica o art. 124 do CTN como espécie de responsabilidade solidária. Vejamos:

⁷⁸FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos econômicos e solidariedade tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 88-101, 2014. p. 101.

⁷⁹NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato - Reflexões acerca de seu Conceito. In: **Responsabilidade Tributária**. FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. São Paulo: Dialética, 2007. p. 32.

⁸⁰BERNARDES, Flávio Couto. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e sua aplicabilidade no direito tributário - uma análise comparativa com o instituto da responsabilidade tributária. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.) - **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**- São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 447.

No intuito de atingir esta finalidade que surge a **responsabilidade, inclusive a tributária, e suas modalidades: a) solidária**; b) subsidiária; c) integral; d) por substituição (...) (Grifou-se)

O Código Tributário Nacional firmou uma regra específica à modalidade de **responsabilidade solidária**, estabelecendo em seu artigo 124 que esta não se presume (...) (Grifou-se)

Tanto é assim que, conforme bem constatou Maria Rita Ferragut, o artigo 124 do CTN é “o mais utilizado para fundamentar as decisões que autorizam o redirecionamento da cobrança do crédito tributário para empresas que compõem um grupo econômico, em especial os de fato”.⁸¹

Prova disso são os diversos recursos interpostos ao STJ, fundamentados na atribuição de responsabilidade tributária dos grupos econômicos com base no artigo 124 do CTN. A título demonstrativo, citam-se os seguintes processos: AgInt no AREsp 1035029 / SP⁸², AgInt no REsp 1721146 / RJ⁸³, AgInt no AREsp 1041022 / PR⁸⁴, AgRg no AREsp 603177 / RS⁸⁵ e AgRg no Ag 1055860 / RS⁸⁶.

Embora a grande maioria dos julgados analisados encontre óbice no enunciado da Súmula nº 07/STJ, em decorrência da impossibilidade de se reexaminar as premissas fáticas adotadas nas instâncias ordinárias, bem como as provas constantes nos autos, fato é que o artigo 124 do CTN tem sido reiteradamente utilizado pelo Fisco para atribuir a responsabilidade tributária aos grupos econômicos.

Mais uma prova dessa constatação é o Parecer Normativo nº 04, de 10 de dezembro de 2018, editado pela Receita Federal do Brasil. O objetivo da consulta era

⁸¹FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos econômicos e solidariedade tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 88-101, 2014. p. 92.

⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1035029/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 27/05/2019, DJe 30/05/2019

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no REsp 1721146/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06/11/2018, DJe 19/11/2018

⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1041022/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 21/08/2018, DJe 28/08/2018.

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015,

⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no Ag 1055860/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/02/2009, DJe 26/03/2009.

o de justamente questionar o órgão acerca da possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária, com base no art. 124 do CTN, aos grupos econômicos. Isso fica claro logo nos primeiros itens do relatório:

3. É relatado que "**o art. 124, I, do Código Tributário Nacional**, tem sido utilizado nos lançamentos, em regra, como norma autônoma e suficiente para atribuir **responsabilidade tributária** nas seguintes situações: **i) grupos econômicos**; ii) sociedades em comum; iii) casos em que houve fraude ou conluio".

4. Reconhece, no entanto, a falta de uniformidade na interpretação do referido dispositivo, não obstante a existência, segundo ela, de "recentes decisões (judiciais) reconhecendo **a aplicação do art. 124, I do CTN** nas situações envolvendo confusão patrimonial, interposição de pessoas físicas e jurídicas, fraudes, indícios da prática de atos e negócios jurídicos que propiciem o esvaziamento patrimonial em detrimento dos interesses fazendários"

Eventuais erros e acertos do Parecer Normativo nº 04/18 serão analisados mais detidamente ao longo do trabalho. Por ora, o que se pretende destacar é que o artigo 124 do CTN tem sido utilizado pelo Fisco como norma passível de atribuição de responsabilidade tributária de grupos econômicos.

Com isso, passa-se a uma análise mais apurada da responsabilidade solidária do artigo 124 do CTN. Conforme visto, ela pode decorrer tanto de uma situação fática ("interesse comum na ocorrência do fato gerador" - inciso I), como também de uma situação legal ("expressamente designadas por lei" - inciso II).

Começa-se pela análise da solidariedade legal do inciso II, a qual afirma expressamente que: "são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei." Ocorre que, para fins de atribuição da responsabilidade tributária a grupos econômicos, tal análise se mostra evidentemente prejudicada, na medida em que não há qualquer norma que discipline a matéria.

Com isso, a única norma apta a regular a responsabilidade tributária dos grupos econômicos é a do artigo 124, I, do CTN, que requer o "interesse comum" na ocorrência do fato gerador.

É importante esclarecer, contudo, que o artigo 124, I, do CTN, não é norma específica de responsabilidade tributária dos grupos econômicos. Aliás, conforme já visto, não há qualquer norma no CTN com tal previsão.

A situação que se põe é: diante desta ausência de previsão expressa e específica no CTN, o artigo 124, I, ao prever hipótese geral de responsabilidade solidária pelo interesse comum na ocorrência do fato gerador, permite a responsabilização tributária dos grupos econômicos, desde que haja, por óbvio, a concretização do elemento primordial da norma: o interesse comum na ocorrência do fato gerador.

Feitas essas considerações, pode-se avançar para a dúvida central que o art. 124, I, do CTN, desperta: o que seria este interesse comum capaz de imputar a responsabilidade solidária? É o que se verá a seguir.

2.2.1. A solidariedade do artigo 124, I, do CTN: interesse jurídico comum na ocorrência do fato gerador

O “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”, previsto no art. 124, I, do CTN, é, sem dúvidas, uma expressão ampla e que carrega uma pluralidade semântica.

Essa dificuldade de definição é bem definida por Marcos Vinícius Neder ao constatar que:

(...) observemos especialmente as palavras “interesse”, que pode ser de fato ou jurídico; “comum”, cujo significado aceita diversas acepções (v.g; coincidente, usual, simples, pertencente a mais de uma pessoa); a expressão “situação que constitua o fato gerador”, que pode ser situação de fato ou de direito.⁸⁷

Diante dessa imprecisão do CTN, como então definir com clareza essa expressão?

É Maria Rita Ferragut quem traz um conceito cristalino ao lado de outros doutrinadores⁸⁸. Segundo a autora, o “interesse comum” não pode ser entendido como

⁸⁷ NEDER, Marcos Vinícius. Solidariedade de Direito e de Fato - Reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 37.

⁸⁸ A título exemplificativo, cita-se Marcos Vinícius o qual afirma que “o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico (...) *Ibidem*, p. 42. Na mesma linha, Hugo de Brito Machado arremata que “o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, cuja presença cria a solidariedade, não é um interesse

mero interesse social, econômico ou moral. Deve haver, necessariamente, o interesse jurídico comum. Este surge a partir da existência de “direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado, tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo”.⁸⁹

Com isso, pode-se afirmar que o interesse comum, frisa-se, jurídico, para fins de responsabilidade tributária solidária depende: (i) primeiramente, da existência de direitos e deveres idênticos entre pessoas no mesmo polo de uma relação jurídica; sendo que (ii) tal relação deve ter o condão de dar suporte factual para a incidência do tributo, ou seja, materializar o fato gerador⁹⁰.

Hipóteses para a configuração desses dois requisitos não faltam: Paulo de Barros Carvalho cita o exemplo do ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço para o mesmo tomador; ou, ainda, do ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores e, por fim, do ITBI, quando dois ou mais são os compradores⁹¹.

Alinhado a esse entendimento, o STJ, em recurso de relatoria do E. Ministro Luiz Fux, já consignou que:

a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo⁹². (Grifou-se)

meramente de fato, e sim um interesse jurídico”. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 150.

⁸⁹FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. (coord.). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016. p. 5.

⁹⁰ Essa é a mesma conclusão adotada por Fernando Ferreira Rabelo. **O interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN, como parâmetro jurídico fundamental à responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos** (Tese de Mestrado em Direito) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, p. 40, 2019.

⁹¹ CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed, São Paulo: Ed. Saraiva, 1996. p. 220.

⁹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 884.845/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009.

Nota-se, portanto, que o interesse jurídico comum ocorre quando dois ou mais sujeitos, no mesmo polo da relação jurídica, realizam conjuntamente o fato gerador da obrigação principal.

Aplicando essa premissa especificamente para os grupos econômicos, destaca-se que a jurisprudência do STJ se firmou em torno de três premissas fundamentais:

- (i) o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade tributária solidária prevista no artigo 124, I, do CTN;
- (ii) a solidariedade não se presume, especialmente na seara tributária; e
- (iii) para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas. Todas devem realizar conjuntamente a situação apta a materializar o fato gerador da obrigação principal.

É o que se depreende da jurisprudência firmada pela Corte há, pelo menos, mais de uma década:

(...) 7. Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. **Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.** (...)

10. In casu, verifica-se que o Banco Alfa S/A não integra o pólo passivo da execução, **tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico** da empresa Alfa Arrendamento Mercantil S/A. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. (...) ⁹³

⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 859.616/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18/09/2007, DJ 15/10/2007, p. 240)

(...) 1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que **o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.** (...) ⁹⁴

(...) 1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato **(o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador**, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN. 2. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; **por isso se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade;** (...)

3. Fundando-se nessas mesmas premissas, **o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação.** ⁹⁵

Com isso, é inequívoco que a doutrina e a jurisprudência se construíram no sentido de rechaçar a responsabilidade tributária dos grupos econômicos com base em sua mera existência. É dizer que: o simples fato de sociedades pertencerem ao mesmo grupo, não as faz automaticamente responsáveis pelo adimplemento dos créditos tributários uma das outras. É por isso que o interesse meramente econômico não tem o condão de configurar responsabilidade tributária.

A única maneira para que isso ocorra é por meio da demonstração de que as sociedades integrantes do mesmo grupo econômico agiram, conjuntamente, na

⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EREsp 834.044/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010

⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1035029/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27/05/2019, DJe 30/05/2019.

situação que deflagrou o fato gerador. Ou seja: houve um interesse comum, frisa-se, jurídico, na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

É importante esclarecer que essa participação conjunta das sociedades na configuração do fato gerador pode ser plenamente lícita, como nos casos já mencionados no começo deste tópico, em que foram citadas aquelas situações de responsabilidade solidária no pagamento do ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço para o mesmo tomador; ou, ainda, do ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores.

Todavia, essa participação conjunta também pode se dar de forma ilícita. Conforme bem aponta Fernando Ferreira Rabelo⁹⁶:

Quando se trata de atos ilícitos, o interesse comum qualificado pelo art. 124, I, do CTN se exterioriza pela participação conjunta das sociedades integrantes de grupo econômico na prática dos atos tidos como infracionais. Por força desses ilícitos praticados em conjunto, as sociedades envolvidas no cometimento da infração passam a ocupar o mesmo polo da relação obrigacional instaurada com o sujeito ativo da obrigação tributária, compartilhando deveres e direitos iguais ou ao menos semelhantes.

Isso ocorre, por exemplo, quando as empresas integrantes do grupo econômico realizam atos ilícitos capazes de configurar o chamado abuso de personalidade que, conforme visto no Capítulo I, ocorre quando fica demonstrada a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade.

Essa conjugação entre o interesse jurídico comum na ocorrência do fato gerador, previsto no artigo 124, I, do CTN e o abuso de personalidade, constante no art. 50 do CC, será melhor analisado a seguir.

⁹⁶ DE ANDRADE, Fernando Ferreira Rabelo. **O interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN, como parâmetro jurídico fundamental à responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos** (Tese de Mestrado em Direito) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, p. 50, 2019.

2.2.2. A necessária conjugação do artigo 124, I, do CTN com o artigo 50 do Código Civil pela Lei nº 13.874/19 quando a responsabilidade tributária do grupo econômico for fundamentada na desconsideração da personalidade jurídica.

Conforme visto, o artigo 124, I, do CTN, é norma geral apta a atribuir responsabilidade tributária a grupos econômicos sempre que estes possuírem interesse jurídico comum na ocorrência do fato gerador da obrigação.

Note-se que a referida norma não diz se o “interesse comum” deriva da prática de um ato lícito ou ilícito. Ela apenas prevê a responsabilidade solidária em linhas gerais, condicionando-a à concretização do interesse comum na ocorrência do fato gerador.

Situação diversa ocorre no artigo 135, III, do CTN⁹⁷, no caso da responsabilidade tributária dos sócios. Ali há expressa previsão legal no sentido de que sempre que estes agirem com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto ficam pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário. Nesse caso, o CTN elencou expressamente as situações ilícitas aptas a deflagrar a responsabilidade pessoal.

Com isso, chega-se a um impasse: se o artigo 124, I, do CTN, é norma geral de responsabilidade solidária e não elenca nenhuma hipótese de ato ilícito, como fundamentar os casos em que a sociedade integrante do grupo econômico age com abuso de personalidade? Quais parâmetros devem ser utilizados para tanto?

A resposta está no artigo 50 do CC. Isso porque essa é a norma prevista no Direito Brasileiro para tratar das hipóteses em que há a necessidade de desconsideração da personalidade jurídica por ato de abuso de personalidade, definido pela lei como confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

⁹⁷ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O que se propõe no presente trabalho é a conjugação da norma geral apta a deflagrar a responsabilidade tributária dos grupos econômicos pelo interesse comum na ocorrência do fato gerador (art. 124, I, do CTN) com a norma de desconconsideração da personalidade jurídica (art. 50 do CC), sempre que ficar demonstrado o nexo de causalidade entre o fato gerador e o abuso de personalidade.

Nesse sentido, Robson Maia Lins ressalta que:

Muitas vezes, porém, o argumento do art. 124, I, do CTN, vem acompanhado de referências ao art. 50 do Código Civil. Referido dispositivo diz respeito ao chamado abuso de personalidade jurídica e tem como pressuposto o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial.

Para que houvesse a responsabilização nesses termos, portanto, **deveria haver a concomitância dos requisitos: tanto estar documentado o interesse comum de que trata o art. 124, I, do CTN como também a confusão patrimonial ou desvio de finalidade de que tratam o art. 50 do CC⁹⁸.**

Alinhado a esse entendimento, Fernando Ferreira⁹⁹ arremata que:

(...) quando a responsabilização tributária de participantes de grupos econômicos tiver como fundamento ato ilícito consistente no abuso de personalidade jurídica, **apto a permitir a sua desconconsideração nos termos do art. 50 do CC, a aplicação desse dispositivo de lei ordinária deve se dar de forma conjugada com o art. 124, I, do CTN.**

Nota-se que o nexo de causalidade entre o interesse comum na ocorrência do fato gerador e o ato ilícito de abuso de personalidade é o ponto chave da conjugação das normas para fins de atribuição de responsabilidade tributária.

Isso porque não é qualquer ato ilícito que enseja a configuração legal ora proposta. O ilícito deve estar, direta e especificamente, ligado à concretização do fato gerador da situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

⁹⁸ LINS, Robson Maia. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Grupos Econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 785 e 786.

⁹⁹ **DE ANDRADE, Fernando Ferreira Rabelo**. O interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN, como parâmetro jurídico fundamental à responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos (**Tese de Mestrado em Direito**) - **Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, p. 77, 2019.**

Nesse ponto, vale destacar o acerto da já mencionada PN nº 04/18 ao prever que o art. 124, I, do CTN não serve de como norma jurídica apta a imputar a responsabilidade tributária a qualquer pessoa. Isso porque esta deve possuir, necessariamente, um elo “com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição”, a fim de se comprovar “o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.”

Embora a PN nº 04/18 não defenda a integração conjunta das duas normas legais, ora em análise, tal premissa serve para ratificar a posição de que o ato de abuso de personalidade deve ter relação direta com a ocorrência do fato gerador.

Esse nexo de causalidade é especialmente importante quando se trata dos grupos econômicos. Isso porque, em geral, há uma pluralidade de sociedades envolvidas nesses agrupamentos empresariais, de modo que a verificação do nexo causal entre a conduta ilícita e o interesse comum no fato gerador, ajuda a responsabilizar apenas, e, tão somente, aquelas sociedades envolvidas no ato ilícito.

Cumprе ressaltar que a nova redação do art. 50 do CC, introduzida pela Lei da Liberdade Econômica, certamente facilitará a identificação e a distinção dos atos ilícitos, propriamente ditos, daqueles que são decorrentes das próprias relações negociais e operacionais dos grupos econômicos, uma vez que essa linha é inequivocamente tênue e pode provocar interpretações equivocadas do Fisco.

Um bom exemplo é o da confusão patrimonial. Maria Rita Ferragut¹⁰⁰ bem pontua que “se duas empresas possuem os mesmos sócios e encontram-se estabelecidas na mesma localidade, mas possuem contabilidade e movimentações financeiras próprias e há perfeita distinção patrimonial, não há que se falar em confusão patrimonial”.

Nota-se: a identidade de sócios e de localidade é fruto da própria dinâmica operacional das sociedades integrantes do grupo econômico. Não há nada de ilícito

¹⁰⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. (Coord.). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.p. 28.

nessa conduta. O importante é que, conforme pontuado, as sociedades conservem a independência de seus patrimônios, de forma que eles não se coincidam.

No intuito de justamente evitar esse conflito no reconhecimento dos atos propriamente ilícitos, a Lei de Liberdade Econômica veio definir com maior clareza e precisão os conceitos de confusão patrimonial e de desvio de finalidade. Confira-se:

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, **desvio de finalidade** é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por **confusão patrimonial** a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

Dessa forma, sempre que houver a responsabilidade tributária das sociedades integrantes do grupo econômico, deve-se, necessariamente, observar os conceitos de desvio de finalidade e de confusão patrimonial delimitados pelo art. 50 do CC vinculados ao interesse comum na ocorrência do fato gerador, previsto no art. 124, I, do CTN.

2.3. Redirecionamento da execução fiscal a grupo econômico com base no artigo 124, I, do CTN c/c o artigo 50 do Código Civil pela Lei nº 13.874/19: limites à aplicação do instituto pelo Fisco.

Feitas as considerações acima, passa-se a analisar em quais momentos processuais o Fisco está autorizado a responsabilizar a sociedade integrante de grupo econômico, com base no interesse jurídico comum na ocorrência do fato gerador (art. 124, I, do CTN), acrescido do abuso de personalidade (art. 50 do CC).

Tem-se que a análise de cada momento processual se mostra estritamente importante, pois, é a partir dela, que será definida a necessidade ou não de instauração do IDPJ.

Passa-se, portanto, a análise da primeira hipótese: a de lançamento da sociedade integrante de grupo econômico como corresponsável na CDA.

Como sabido, a teor do que prescreve o artigo 6º, §§ 1º e 2º da LEF¹⁰¹, a CDA é título executivo extrajudicial que lastreia a execução fiscal. Nela, pode-se constar tanto o nome do devedor como o de demais pessoas físicas e jurídicas na figura de corresponsáveis pelo adimplemento do crédito tributário.

Além disso, a CDA goza da chamada presunção de certeza e liquidez¹⁰². Tal presunção confere ao Fisco a prerrogativa de, desde logo, se insurgir judicialmente para a cobrança do crédito. Assim, o Fisco não solicita ao juiz que decida sobre o seu direito de crédito. Munido da CDA, pede simplesmente que sejam adotadas as providências em face do executado para a satisfação do crédito tributário.

Conforme bem aponta Hugo de Brito Machado, o objeto da execução fiscal “não é a constituição nem a declaração do direito, mas a efetivação deste, que se presume, por força de lei, líquido e certo”¹⁰³.

Com isso, é nítido que o Fisco está autorizado, após regular processo administrativo fiscal, a lançar o nome da sociedade integrante de grupo econômico como corresponsável pelo crédito tributário na CDA. Destaca-se que o regular processo administrativo fiscal, nesse caso, é imprescindível, na medida em que oportuniza à sociedade a realização do contraditório e da ampla defesa, bem como a produção probatória.

Note-se que, na hipótese ora em análise, a instauração do IDPJ é desnecessária, uma vez que se está diante da presunção de certeza e liquidez da CDA. Tal presunção deverá ser ilidida pela sociedade via embargos à execução fiscal

¹⁰¹ Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

(...)

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.

§ 2º - A petição inicial e a Certidão de Dívida Ativa poderão constituir um único documento, preparado inclusive por processo eletrônico.

¹⁰² Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

¹⁰³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 479.

ou exceção de pré-executividade, esta última restrita a questões processuais ou que não demandem dilação probatória.

Essa é a conclusão a que se chega a partir da análise do REsp 1.110.925/SP, julgado pela Primeira Seção do STJ, sob o rito dos recursos repetitivos. Embora neste julgado se trate de defesa de sócio incluído na CDA, entende-se que tal tratamento é perfeitamente extensível às sociedades integrantes de grupos econômicos.

No referido julgado, a Primeira Seção, tomando como pressuposto a presunção de certeza e liquidez da CDA, concluiu que o sócio que figura no referido título executivo extrajudicial deve manejar a sua defesa contra a imputação de responsabilidade tributária pela via dos embargos à execução fiscal, uma vez a patente necessidade de dilação probatória. Confira-se:

2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. **É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução.** 3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC¹⁰⁴.

Com isso, conclui-se que na hipótese em que a sociedade integrante de grupo econômico conste na CDA como corresponsável do crédito tributário, é desnecessária a instauração do IDPJ em virtude da presunção de certeza e liquidez inerente à CDA, a qual deve ser ilidida pelas vias próprias: embargos à execução fiscal ou exceção de pré-executividade.

Passa-se, portanto, à análise da segunda situação: e no caso de o Fisco não ter incluído o nome da sociedade integrante de grupo econômico na CDA? Seria possível o mero redirecionamento da execução fiscal?

Entende-se que não. Como bem elucida a Súmula nº 392/STJ, o Fisco está autorizado a substituir a CDA “ até a prolação da sentença de embargos, quando se

¹⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1110925/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22/04/2009, DJe 04/05/2009.

tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução. ”

Nota-se que a substituição da CDA se dá em casos excepcionais, relacionados, única e exclusivamente, a meros erros materiais ou formais. Leonardo Carneiro da Cunha¹⁰⁵ exemplifica a questão ao trazer o caso hipotético em que haja erro material no valor cobrado. Caso o cálculo possa ser refeito por simples método aritmético, sem precisar de qualquer procedimento sofisticado, o Fisco pode proceder à substituição da CDA para que conste o valor do crédito tributário correto, sem precisar extinguir o feito.

Contudo, é inequívoco que essa lógica não pode ser aplicada no caso do sujeito passivo. Em que pese a presunção de legitimidade da CDA e as prerrogativas inerentes à persecução do crédito tributário, o Fisco não está autorizado a, em qualquer momento processual, simplesmente incluir pessoa distinta daquela quando do lançamento. Por isso, o acerto da Súmula nº 392/STJ ao vedar a “modificação do sujeito passivo da execução”.

Note-se que essa vedação tem especial importância no presente estudo, tendo em vista que a imputação de responsabilidade tributária pelo abuso de personalidade jurídica é medida extremamente gravosa à sociedade.

Por isso, entende-se que, ou o fisco procede à inclusão da sociedade integrante do mesmo grupo jurídico quando do lançamento, ou seja, na própria CDA ou o IDPJ deverá necessariamente ser instaurado para fins de comprovação do abuso de personalidade jurídica da sociedade integrante do grupo econômico.

Resta agora, saber como se dá o procedimento de instauração do IDPJ, seus aspectos processuais e o seu impacto no feito executivo.

¹⁰⁵ DA CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em juízo**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 401.

2.4. A necessária aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica: aspectos processuais e efeitos jurídicos na execução fiscal

Conforme visto no tópico anterior, estando o nome da pessoa jurídica integrante de grupo econômico na CDA, a execução fiscal pode ser, desde logo, contra ela proposta, cabendo-lhe manejar a sua defesa contra a imputação de responsabilidade tributária, com base no art. 124, I, do CTN c/c o artigo 50 do CC, via embargos à execução fiscal ou exceção de pré-executividade. Não constando, todavia, o seu nome na CDA, o redirecionamento da execução fiscal só pode ocorrer, caso se instaure, previamente, o IDPJ.

No item 1.3 do presente estudo, foi feita a introdução ao instituto do IDPJ, ressaltando-se que o contexto de sua criação no Código de Processo Civil e sua natureza jurídica privilegiam o cumprimento dos princípios do contraditório e da ampla defesa ao longo do processo.

No presente tópico, serão abordados outros aspectos processuais que são inerentes ao instituto, bem como os efeitos jurídicos na ação de execução fiscal.

O primeiro deles diz respeito a quem pode propor a instauração do IDPJ. De acordo com o artigo 133¹⁰⁶, o pedido deve advir da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo. Como na execução fiscal não há a intervenção ministerial a teor da Súmula nº 189/STJ, entende-se que tal entendimento também deve ser estendido ao IDPJ.¹⁰⁷

Assim, o IDPJ não pode ser requerido pelo Ministério Público, no caso de execuções fiscais, e nem instaurado de ofício pelo juiz. Deve o Fisco, ao constatar a responsabilidade tributária de sociedade integrante de grupo econômico, com base no

¹⁰⁶ Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

¹⁰⁷ Nesse ponto, compartilha-se do entendimento de Leonardo Carneiro da Cunha acerca da não intervenção do Ministério Público no IDPJ. Para tanto, o autor invoca o teor da Súmula nº 189/STJ que diz “É desnecessária a intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais”, bem como o Enunciado 123 do Fórum Permanente de Processualistas Civis: “É desnecessária a intervenção do Ministério Público, como fiscal da ordem jurídica, no incidente de desconsideração da personalidade jurídica, salvo nos casos em que deva intervir obrigatoriamente, previstos no art. 178”. DA CUNHA, Leonardo Carneiro. **op. cit.** p. 417.

art. 124, I, do CTN c/c o art. 50 do CC, e que não conste na CDA, requerer a instauração do IDPJ ao juízo da execução fiscal. Caso não o faça, a sociedade poderá requerê-lo, antes de ter, contra si, o redirecionamento da execução fiscal.

Quanto à fase processual em que pode ser instaurado o IDPJ, nota-se que o art. 134 trouxe verdadeira abrangência ao instituto, ao prever que este é “ cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial”. Daí, portanto, ser plenamente cabível na execução fiscal que, nada mais é, que uma execução fundada em título executivo extrajudicial, qual seja, a CDA.

O IDPJ tem o condão de suspender o processo (art. 134, §3º)¹⁰⁸, salvo quando o incidente for requerido na própria petição inicial (art. 134, §2º)¹⁰⁹. Cumpre ressaltar que a referida exceção não é aplicada ao objeto do presente estudo, na medida em que, em se tratando de imputação de responsabilidade tributária a sociedade integrante de grupo econômico que não consta na CDA, o IDPJ será sempre requerido posteriormente ao ajuizamento da execução fiscal, ou seja, após a petição inicial. Dessa forma, afastada a exceção prevista no art. 134, §2º, a suspensão do feito executivo se mostra obrigatória.

Instaurado o IDPJ, a sociedade integrante de grupo econômico será citada para se manifestar e requerer as provas cabíveis no prazo de quinze dias (art. 135). Esse ponto é, sem dúvidas, a maior inovação do IDPJ: por meio do oferecimento e contraposição de provas e do devido processo legal, será oportunizado à sociedade a demonstração da inexistência de atos de abuso de personalidade.

Atenta à importância da dilação probatória possibilitada pelo art. 135 do CPC e a sua consequente proteção aos grupos econômicos, Maria Rita Ferragut consigna que:

Como sabemos, **a função da prova é persuadir**. No processo tributário temos duas relações comunicativas: a primeira estabelecida entre o sujeito ativo e o julgador, e a segunda entre o sujeito passivo e terceiros intervenientes e esse mesmo julgador. Em cada um desses vínculos, os emissores enunciam fatos normalmente contrapostos, cujo reconhecimento de sua veracidade fará prevalecer o direito de um em detrimento do outro.

¹⁰⁸ § 3º **A instauração do incidente suspenderá o processo**, salvo na hipótese do § 2º. (Grifou-se)

¹⁰⁹ § 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica **for requerida na petição inicial**, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica. (Grifou-se)

Se o contraditório não fosse imprescindível para a tomada de decisão do julgador nessas relações, a realização do fato, em última análise, seria dispensável. **A linguagem que afirmasse a existência de grupo econômico e confusão patrimonial - sem provas que lhes dessem suporte - se constituiria em condição necessária e suficiente para autorizar o redirecionamento da execução fiscal, em incontestável violação aos princípios da segurança jurídica e da legalidade. Por isso, é inegável o benefício trazido pelo art. 135 do CPC/2015.**¹¹⁰ (Grifou-se)

Concluída a fase de instrução probatória, o IDPJ será resolvido por meio de decisão interlocutória, a teor do que preceitua o art. 136¹¹¹. Com isso, acolhido ou rejeitado o incidente, o recurso cabível será o agravo de instrumento, conforme expressamente disposto no rol do art. 1.015, IV¹¹².

Por outro lado, caso a decisão que resolva o IDPJ seja proferida monocraticamente pelo Relator do processo, no âmbito de Tribunal, o recurso cabível será o agravo interno, de acordo com o art. 136, parágrafo único.¹¹³

Nota-se que tanto o agravo de instrumento, quanto o agravo interno são recursos que, via de regra, não possuem efeito suspensivo previsto no Código de Processo Civil. Pelo contrário. Conforme preceitua o art. 995: “Os recursos não impedem a eficácia da decisão, salvo disposição legal ou decisão judicial em sentido diverso.”

A decisão que acolhe ou rejeita o IDPJ, portanto, começa a produzir seus efeitos automaticamente no mundo jurídico a partir de sua prolação. A única maneira de sustar tal efeito é a partir da demonstração da parte de risco de dano grave ou de difícil reparação, bem como a probabilidade de provimento do recurso,¹¹⁴ o que dependerá da análise de cada caso concreto.

¹¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. (coord.). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 16

¹¹¹ Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.

¹¹² Art. 1.015. Cabe **agravo de instrumento** contra as decisões interlocutórias que versarem sobre:

(...)

IV - **incidente de desconconsideração da personalidade jurídica**; (Grifou-se)

¹¹³ Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, **cabe agravo interno**. (Grifou-se)

¹¹⁴ Art. 995. Os recursos não impedem a eficácia da decisão, salvo disposição legal ou decisão judicial em sentido diverso.

A referida decisão em sede do IDPJ pode albergar dois resultados possíveis. O primeiro deles é o da rejeição, caso em que fica comprovado a inexistência de abuso de personalidade, não sendo possível o redirecionamento da execução fiscal em face da sociedade integrante de grupo econômico, com base no art. 124, I, do CTN c/c o art. 50 do CC.

O segundo resultado possível é o do acolhimento do incidente. Nesse caso, a sociedade passa a ser parte da execução fiscal, sendo-lhe estendida a eficácia da CDA. Com isso, o Fisco pode tomar as medidas cabíveis para a persecução do crédito tributário, como a constrição patrimonial, ao passo em que a sociedade deverá manejar a sua defesa via embargos à execução fiscal.

Uma das polêmicas em torno da aplicação do IDPJ diz respeito a uma possível dilapidação do patrimônio enquanto perdurar o incidente. Contudo, tem-se que tal receio não merece maiores preocupações.

Em primeiro lugar, qualquer alienação feita pela sociedade será ineficaz em relação ao adquirente, conforme preceitua expressamente o artigo 137 do CPC.¹¹⁵

Em segundo lugar, o juiz poderá conceder tutela, de urgência ou de evidência, desde que presentes os requisitos, para determinar o bloqueio dos ativos da sociedade ou para tornar indisponível algum bem, no caso do incidente ser posteriormente acolhido. Ressalta-se que a tutela provisória poderá ser requerida antes mesmo da citação da sociedade, desde que hajam elementos aptos a justificar essa medida e por meio de decisão devidamente fundamentada.¹¹⁶

Com isso, tem-se o panorama geral a respeito dos aspectos processuais do IDPJ, bem como os seus efeitos jurídicos na execução Fiscal, os quais são sintetizados no fluxograma a seguir:

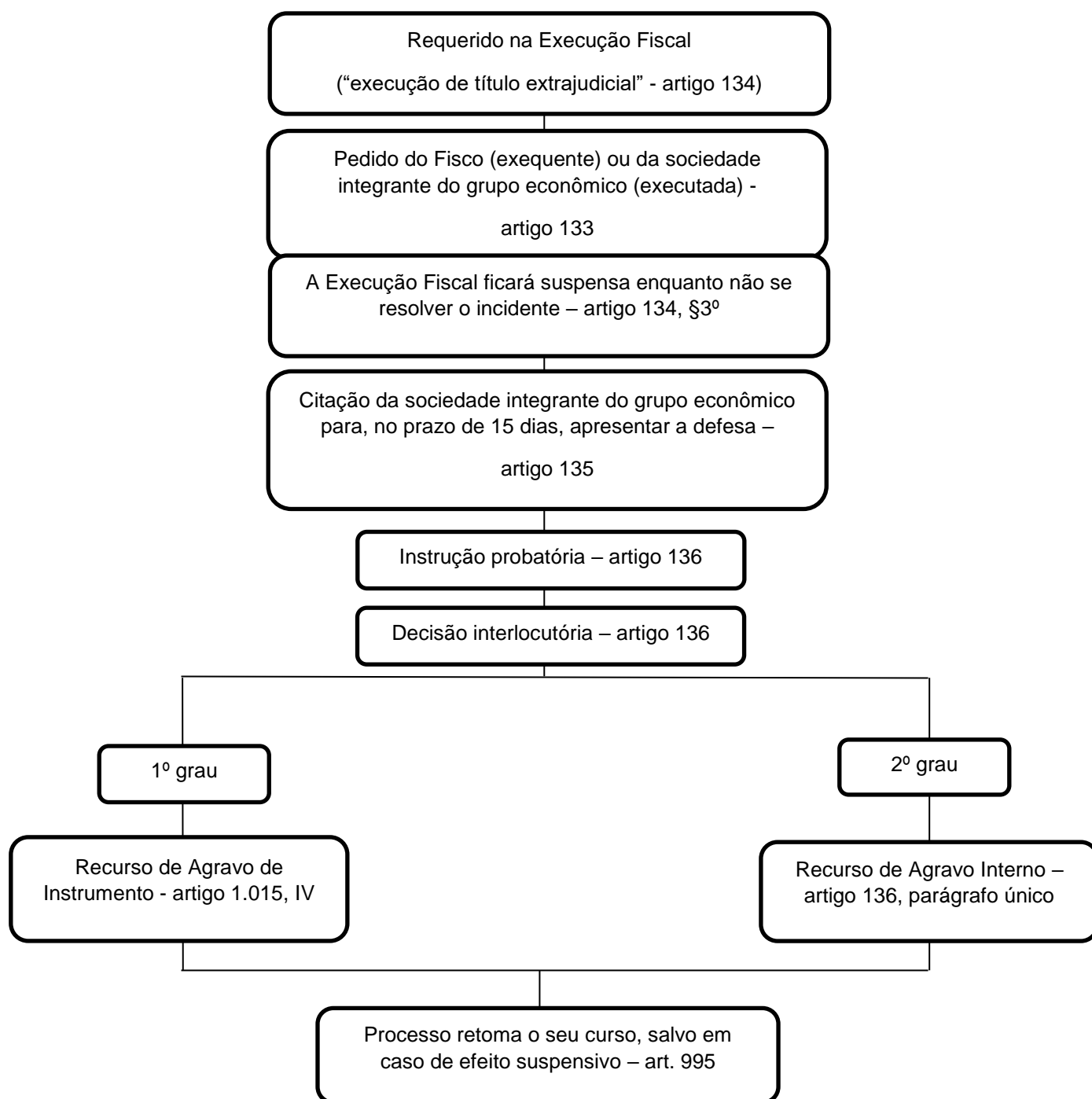
Parágrafo único. A eficácia da decisão recorrida poderá ser suspensa por decisão do relator, se da imediata produção de seus efeitos **houver risco de dano grave, de difícil ou impossível reparação, e ficar demonstrada a probabilidade de provimento do recurso.** (Grifou-se)

¹¹⁵ Art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

¹¹⁶ DA CUNHA, Leonardo Carneiro. **op. cit.** p. 416.

IDPJ APLICADO ÀS EXECUÇÕES FISCAIS CONTRA GRUPOS ECONÔMICOS

(Fundamento legal: artigo 124, I, do CTN c/c art. 50 do CC)



Demonstrou-se, portanto, no presente capítulo a inequívoca necessidade de aplicação do IDPJ nas execuções fiscais redirecionadas aos grupos econômicos, sempre em que há a imputação de responsabilidade tributária com base em atos ilícitos de abuso de personalidade, ou seja, fundamentada no art. 124, I, do CTN c/c com o art. 50 do CC, salvo no caso em que o nome da sociedade conste, desde o lançamento, na própria CDA que lastreia o feito executivo.

Com isso, resta analisar como o STJ tem entendido a aplicação do IDPJ às demandas executivas, em especial, aquelas em que se busca o redirecionamento aos grupos econômicos. É o que se verá a seguir.

3. ATUAL ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

3.1. 1ª Turma: estudo do julgamento do Recurso Especial nº 1.775.269/PR

Em 21 de fevereiro de 2019, a 1ª Turma analisou, pela primeira vez na história do Tribunal, a possibilidade de instauração do IDPJ em uma ação de execução fiscal contra grupo econômico.

O julgamento em questão é o Recurso Especial nº 1.775.269/PR¹¹⁷, interposto pela AgroIndustrial Irmãos Dalla Costa Ltda, e que possui importante impacto no presente estudo, não só por ser o primeiro julgamento da matéria, mas também por fixar importantes balizas acerca da aplicação do IDPJ.

O caso se origina de uma execução fiscal em que o juízo de primeira instância reconheceu a existência de grupo econômico de fato composto pela Recorrente e por mais quatro empresas: Palmali Industrial de Alimentos Ltda, Palmali Agroindustrial Ltda, Original Indústria e Comércio Negócios e Participações Ltda e Dalla Costa Transportes de Cargas Rodoviárias Ltda. Com isso, determinou a desconsideração de sua personalidade jurídica, incluindo a sociedade no polo passivo da ação de execução fiscal.

Contudo, a despeito de ter havido a efetiva desconsideração da personalidade jurídica, o juízo de primeira instância deixou de aplicar o IDPJ no caso. Em face dessa decisão, foi interposto agravo de instrumento ao TRF-4ª Região pela AgroIndustrial Irmãos Dalla Costa Ltda pleiteando, justamente, a aplicação do incidente.

Todavia, o Tribunal manteve integralmente o entendimento proferido em primeira instância, afastando a aplicação do IDPJ. Em seus fundamentos, o TRF-4ª Região se utilizou da responsabilidade solidária prevista no art. 124, I, do CTN, mesmo a empresa tendo sido criada após o fato gerador, bem como o art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91. É o que se extrai do seguinte trecho:

A existência de grupo econômico de fato, integrado por empresa constituída após a ocorrência do fato gerador, enseja a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade e a responsabilidade

¹¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1775269/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019.

tributária solidária de todas as pessoas jurídicas que o compõem, bem como dos respectivos administradores de fato, pelos valores ora executados. (...)

Registro, por oportuno, que a **Lei nº 8.212/91**, que dispõe sobre a organização da Seguridade Social, prevê expressamente, no que diz respeito aos débitos previdenciários, a responsabilidade solidária entre empresas que fazem parte de um mesmo grupo econômico: (Grifou-se)¹¹⁸

Ao analisar a controvérsia posta, o Ministro Relator Gurgel de Faria elaborou detalhado voto, fixando parâmetros para a aplicação, ou não, do IDPJ no âmbito das execuções fiscais, em especial, para aquelas redirecionadas a grupos econômicos.

Inicia-se pela análise dos casos em que, segundo o Ministro Relator, não seria necessária a instauração do incidente.

O primeiro deles diz respeito à situação em que o Fisco ajuíza execução fiscal contra determinada pessoa jurídica (executada original). Contudo, após regular procedimento administrativo, o Fisco inclui na CDA, não só o nome da executada original, como também o nome de uma segunda pessoa jurídica, na qualidade de corresponsável pelo adimplemento do crédito tributário.

Nessa hipótese, conforme visto no item 2.3, a instauração do IDPJ é desnecessária, em face da presunção de legitimidade da CDA. É o que restou consignado no voto do Ministro Relator, *in verbis*:

Assim, se, após regular processo administrativo, a Certidão de Dívida Ativa indica outra sociedade empresária como corresponsável pelo crédito tributário em cobrança, **não há necessidade de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica da pessoa jurídica executada**. (Grifou-se)¹¹⁹

A segunda hipótese ocorre quando não há indicação na CDA, mas a pretensão do redirecionamento do feito executivo se volte para alcançar os chamados “terceiros”, ou seja, aquelas elencados nos artigos 134, VII e 135 do CTN.

Conforme bem apontado no voto, a responsabilidade destes é atribuída diretamente pela própria lei. No caso do art. 134, VII, a lei atribui a responsabilidade subsidiária do sócio quando não for possível a exigência do crédito tributário pela

¹¹⁸ *Ibidem*. pp. 10-11.

¹¹⁹ *Ibidem*. p. 13

sociedade liquidada, ao passo que a lei elenca a responsabilidade dos sócios gerentes pelo cometimento de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos por meio do art. 135.

Nessas hipóteses, como a responsabilidade decorre de expressa previsão legal, a 1ª Turma entendeu que a instauração do IDPJ se mostra desnecessária.

Balizadas essas primeiras premissas, o Colegiado se debruçou no caso específico das sociedades integrantes do grupo econômico. O que ocorre quando o Fisco pretende redirecionar o feito executivo a essas pessoas jurídicas com base em eventual confusão patrimonial ou desvio de finalidade? Seria necessária a aplicação do IDPJ nesse caso?

O entendimento da 1ª Turma foi no sentido positivo. Para se chegar a essa conclusão, analisou-se diversos dispositivos do CTN e de outras legislações.

Inicia-se pelo já conhecido art. 124 do CTN que prevê tanto a responsabilidade solidária de fato (“interesse comum na situação que constitua o fato gerador”), quanto legal (“expressamente designadas por lei”).

No caso da responsabilidade solidária de fato, a 1ª Turma, em consonância com a jurisprudência da Corte e do entendimento proposto neste trabalho, consignou que o “interesse comum” deve ser, sempre, o jurídico, afastando, pois, qualquer possibilidade de responsabilidade tributária pelo mero interesse econômico.

Nota-se nesse ponto a incoerência da decisão proferida pelo TRF-4ª Região que manteve a responsabilidade tributária da sociedade mesmo constatando, expressamente, que esta teria sido criada somente após a ocorrência do fato gerador.

Ora, se a regra de atribuição de responsabilidade solidária depende, necessariamente, do vínculo entre “interesse jurídico comum” e a “ocorrência do fato gerador”, não se pode atribuir responsabilidade a quem sequer existia na época em que o fato gerador foi criado.

Quanto à responsabilidade solidária legal, a 1ª Turma rechaçou qualquer tentativa de conjugação entre a expressão “expressamente designadas por lei” com outras espécies de responsabilidade (*i.e.* civil ou trabalhista), para a inclusão da sociedade integrante do grupo econômico no polo passivo da execução fiscal.

Conforme bem aponta o Colegiado, essa conjugação só é possível a partir de uma leitura sistemática do CTN, oportunidade em que o Fisco deve demonstrar que as sociedades integrantes do grupo econômico estão “vinculadas ao fato gerador”.

Nas palavras do Ministro Relator:

A correta leitura desse dispositivo depende de sua **conjugação com as regras do Código Tributário Nacional**, daí porque o fisco deve lançar o tributo com a indicação das pessoas jurídicas que estejam **vinculadas ao fato gerador**, não lhe sendo permitido, no curso do processo executivo, redirecionar a cobrança para pessoa jurídica estranha ao fato impositivo, ainda que integrante do mesmo grupo econômico da devedora original.¹²⁰

A partir deste panorama jurisprudencial e legal acerca do assunto, concluiu a 1ª Turma que o IDPJ deve ser instaurado, na hipótese em que, não tendo o Fisco incluído a sociedade integrante do grupo econômico na CDA, pretenda redirecionar o feito executivo em face desta, o que depende da comprovação do abuso da personalidade jurídica (*i.e.*, desvio de finalidade ou confusão patrimonial), tal como preconizado no art. 50 do CC.

Em síntese, vale destacar trecho do voto nesse sentido:

Em conclusão, o redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome da CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende mesmo da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, **daí porque, nessa hipótese, é obrigatória a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora**¹²¹.

Nota-se, portanto, que o entendimento da 1ª Turma se firmou no sentido de que a necessidade de instauração do IDPJ é medida excepcionalíssima que deve ser aplicada aos grupos econômicos nas hipóteses indicadas acima, afastando-se a sua aplicação, contudo, para os casos em que a responsabilidade decorre de lei (art. 134

¹²⁰ *Ibidem.* p. 16.

¹²¹ *Ibidem.*

e 135 do CTN) ou da inclusão do nome da sociedade quando do lançamento do crédito tributário, ou seja, na CDA.

3.2. 2ª Turma: estudo do julgamento do Recurso Especial nº 1.786.311/PR

Em 09 de maio de 2019, a 2ª turma, por meio do julgamento do Recurso Especial nº 1.786.311/PR¹²², definiu, em entendimento diametralmente oposto, que o IDPJ é incompatível com a atribuição de responsabilidade tributária a sociedade integrante de grupo econômico.

Primeiro, tal como feito no primeiro julgado, se faz necessário analisar o contexto fático e as particularidades do caso concreto. Vejamos.

O caso se origina de execução fiscal em que a Fazenda Nacional requereu o reconhecimento de sucessão empresarial entre a empresa Cristo Rei Ltda (sucedida) e a empresa CCD Transporte Coletivo S/A (sucessora), com base no artigo 133 do CTN. O objetivo era incluir a empresa sucessora no polo passivo da execução fiscal.

Deferido o pleito em juízo de 1º grau, a CCD Transporte Coletivo S/A (sucessora) interpôs agravo de instrumento ao TRF-4ª Região, alegando que não houve a constatação definitiva de insolvência da Cristo Rei Ltda (sucedida), requisito essencial para a caracterização responsabilidade por sucessão e, tampouco, teria ficado demonstrado nos autos a aquisição do fundo de comércio.

O TRF-4ª Região, ao examinar a controvérsia, se utilizou inteiramente das razões de decidir de um outro processo em que ficou caracterizada a sucessão entre as empresas. Segundo o Tribunal:

Pretende a exequente o reconhecimento de sucessão de empresa em relação à pessoa jurídica CCD TRANSPORTE COLETIVO S/A, CNPJ nº 76.097.062/0001-25.

Nos autos nº 50790085020144047000, também em trâmite neste Juízo, foi reconhecida a sucessão de empresas, **tendo a decisão sido mantida pelo TRF4 em sede de agravo de instrumento.**

Utilizo aquela decisão como razão de decidir: (...)

¹²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1786311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019.

Com base nisso no conjunto fático probatório deste segundo processo, o TRF-4ª Região elencou que haveria a sucessão tributária entre as empresas pelos seguintes elementos: (i) atuação em idêntico ramo de atividade empresarial; (ii) sede no mesmo endereço; e (iii) data de encerramento e de início das atividades, de uma e de outra, bastante próximas.

Além desses elementos de identidade entre as empresas, o Tribunal apontou o suposto indício de esvaziamento patrimonial. Isso porque a CCD Transporte Coletivo S/A (sucessora) teria ingressado no quadro social da Cristo Rei Ltda (sucédida), permitindo-se um aumento patrimonial de R\$ 501.370,00 para R\$ 9.195.550,00. Contudo, posteriormente, teria se retirado do quadro social da Cristo Rei Ltda (sucédida), cedendo a totalidade de suas cotas, proporcionalmente, aos demais sócios.

Por fim, com o intuito de afastar a aplicação do IDPJ no caso concreto, utilizou-se da Súmula nº 112 do TRF-4 que afirma:

A responsabilização dos sócios fundada na dissolução irregular da pessoa jurídica (art. 135 do CTN) **prescinde de decretação da desconsideração de personalidade jurídica da empresa e, por conseguinte, inaplicável o incidente processual previsto nos arts. 133 a 137 do CPC/15.** (Grifou-se)

Traçado o contexto fático do caso, passa-se a análise da decisão proferida pela 2ª Turma do STJ.

De início, o voto do Ministro Francisco Falcão se pauta na seguinte premissa: a jurisprudência do Tribunal estaria se firmando no sentido de ser desnecessária a instauração do IDPJ para se proceder ao redirecionamento da execução fiscal da pessoa jurídica em face dos sócios.

Vê-se que, de fato, tal premissa se coaduna com o decidido pela 1ª Turma. Em se tratando de responsabilidade de terceiros (*i.e.*, sócios), o entendimento é de que a instauração do IDPJ se mostra desnecessária, na medida em que a responsabilidade já decorre de expressa previsão legal.

Contudo, mais à frente, a 2ª Turma estende tal entendimento para os grupos econômicos. Confira-se:

A desnecessidade de instauração do incidente de desconconsideração para o redirecionamento em face dos sócios **deve atrair a mesma conclusão ao redirecionamento em face de outra pessoa jurídica quando se evidenciam práticas comuns ou conjunta do fato gerador ou confusão patrimonial**¹²³.

É nesse ponto que surge a divergência entre as Turmas: enquanto a 1ª diferencia a situação dos grupos econômicos em caso de abuso de personalidade, condicionando o redirecionamento da execução fiscal à instauração do IDPJ (salvo no caso de indicação na CDA), a 2ª, em entendimento diametralmente oposto, entende que o redirecionamento é sempre possível aos grupos econômicos e prescinde da instauração do IDPJ.

Para fundamentar essa conclusão, a 2ª Turma se utiliza de três argumentos centrais: (i) impossibilidade de aplicação do IDPJ em face da especialidade da execução fiscal regida pela LEF; (ii) não há de se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação direta e pessoal pelo ilícito (iii) a instauração do IDPJ poderia facilitar a dilapidação patrimonial, ocasionando o ônus para a Fazenda de ajuizar medidas cautelares e tutelas provisórias para evitar prejuízos na satisfação do crédito.

Passa-se, portanto, a análise de cada um dos três argumentos.

Em primeiro lugar, tem-se a questão da especialidade da LEF *versus* a subsidiariedade do CPC. Para a 2ª Turma, caso fosse o desígnio do Código de que houvesse a aplicação do IDPJ nas execuções fiscais, teria o feito de forma expressa, a exemplo do que ocorreu com os juizados especiais, conforme previsto no art. 1.062¹²⁴.

Contudo, desde já, afasta-se este argumento. Primeiramente, os juizados especiais são regulados por meio de Lei específica (Lei nº 9.099/95), que nada diz acerca da aplicação subsidiária do CPC. Dessa forma, dada que a referida Lei é silente nesse ponto, por óbvio, coube ao CPC se pronunciar expressamente acerca da necessidade de sua aplicação subsidiária.

¹²³ *Ibidem.* p. 12

¹²⁴ Art. 1.062. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica aplica-se ao processo de competência dos juizados especiais.

Todavia, não é esse o caso da LEF. Conforme amplamente demonstrado no item 1.4, a LEF é expressa no sentido de autorizar a aplicação subsidiária do CPC. Dessa forma, não há motivos para que o Código repita esse comando normativo.

Em seguida, a 2ª Turma afirma que:

Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores, mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, em que deve incidir a responsabilidade solidária por interesse comum na prática do fato gerador ou confusão patrimonial. **Nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.** (Grifou-se)¹²⁵

Da leitura do trecho acima, nota-se que há uma equiparação entre a responsabilidade dos sócios e administradores por ato infracional e o interesse comum na prática do fato gerador ou confusão patrimonial dos grupos econômicos.

Ocorre que, em que pese nas duas situações haver a ocorrência de ato ilícito, a espécie de responsabilidade é definitivamente distinta. No primeiro caso, tem-se a responsabilidade por expresse comando legal, em que o próprio CTN elenca as situações aptas a deflagrarem a infração (*i.e.* excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto).

Todavia, no caso dos grupos econômicos, não há qualquer norma expressa e específica para a atribuição de responsabilidade tributária. Utiliza-se o art. 124, I, do CTN, como norma geral propícia para este fim, desde que haja a o interesse jurídico comum na ocorrência do fato gerador e, no caso de ilícito, a comprovação do abuso de personalidade na forma disposta no art. 50 do CC.

Por fim, a 2ª Turma alega que a aplicação do IDPJ teria o condão de dificultar a persecução do crédito tributário, na medida em que o executado poderia dilapidar o seu patrimônio enquanto perdurasse o incidente, incumbindo ao Fisco o ônus de ter que ajuizar tutela provisórias e medidas cautelares.

¹²⁵ *Ibidem*. p. 14.

Nesse ponto, não se ignora a preocupação do Fisco em procurar os meios mais seguros para a satisfação do crédito tributário. Contudo, não se pode a despeito disso, retirar o direito da sociedade integrante de grupo econômico a se defender pelo instrumento específico previsto legalmente. Destaca-se que a imputação de responsabilidade tributária com base no abuso de personalidade é medida excepcionalíssima, que deve ser devidamente apurada por ampla dilação probatória, em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

No mais, tem-se que o IDPJ foi inserido em uma sistemática capaz de coibir as fraudes e a dilapidação patrimonial. Conforme visto no item 2.4, qualquer alienação feita pela sociedade será ineficaz em relação ao adquirente. Ademais, o Fisco poderá, a qualquer momento e antes mesmo da citação do executado, requerer a tutela provisória a fim de determinar o bloqueio dos ativos ou tornar indisponível algum bem.

Nesse cenário, é nítido que a discussão acerca do cabimento do IDPJ nos feitos executivos ainda é controvertida na Corte, em especial, quando se trata da responsabilização tributária dos grupos econômicos nas hipóteses de confusão patrimonial ou desvio de finalidade. Aguarda-se, portanto, o desfecho dessa controvérsia no STJ, que será levada, possivelmente, à 1ª Seção, colegiado competente para uniformizar o entendimento entre as Turmas de Direito Público.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscou analisar a aplicabilidade do IDPJ na hipótese em que o Fisco pretende redirecionar a execução fiscal a sociedade integrante de grupo econômico, com base em supostas condutas de “confusão patrimonial” ou de “desvio de finalidade”.

Para tanto, demonstrou-se, primeiramente, que o instituto é plenamente aplicável às demandas executivas, mesmo em face do aparente conflito entre a especialidade da LEF e a subsidiariedade do CPC. Nesse ponto, a partir de uma leitura sistemática do contexto fático de criação da LEF, da doutrina, bem como da jurisprudência, ficou evidente que, em verdade, não há conflito entre as duas normas, mas sim, uma lacuna normativa, hipótese esta que permite plenamente a aplicação subsidiária do CPC.

Comprovada essa primeira premissa, foi possível avançar para análise dos grupos econômicos em si. Conforme amplamente demonstrado, a doutrina e a legislação não são unânimes na definição do tema, ao passo em que o próprio CTN não possui, sequer, qualquer definição acerca desses conglomerados. Diante do que se chamou de “polissemia” em torno do termo, buscou-se um conceito de grupo econômico para fins tributários apto a abarcar todas as espécies estudadas.

Foi então proposta a questão seguinte: como imputar legalmente a responsabilidade tributária aos grupos econômicos? A resposta encontrada pautou-se no art. 124, I, do CTN que prevê a responsabilidade solidária condicionada ao “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”.

Nesse sentido, comprovou-se por meio da análise jurisprudencial e doutrinária que o referido “interesse comum” é sempre o jurídico, afastando-se qualquer possibilidade de responsabilidade tributária dos grupos econômicos em decorrência do mero interesse econômico.

Consignou-se, ainda, que o art. 124, I, do CTN é norma geral, que somente será aplicada aos grupos econômicos se, e somente se, as sociedades praticarem, conjuntamente, o interesse comum na ocorrência do fato gerador.

Traçada essa premissa central, chegou-se a análise de imputação de responsabilidade com base no abuso de personalidade. Ou seja: nos casos em que

há indícios de ‘confusão patrimonial’ ou “desvio de finalidade” tal como consta no art. 50 do CC. Demonstrou-se que, nessas hipóteses, deve haver a necessária conjugação entre o “interesse comum” na ocorrência do fato gerador, previsto no art. 124, I, do CTN com o abuso de personalidade, previsto no art. 50 do CC.

Nota-se que tal combinação legal é de extrema importância aos grupos econômicos, na medida em que restringe a imputação de suas responsabilidades tributárias apenas aos casos em que o ilícito seja apto a configurar um interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Diante dessa proposta, na sequência, analisou-se os momentos processuais em que o Fisco estaria autorizado a redirecionar a execução fiscal, para fins de aplicação ou não do IDPJ. A conclusão a que o presente estudo chegou foi a seguinte: ou o Fisco, após o devido processo administrativo arca com o ônus de incluir, desde logo, o nome da sociedade na CDA ou ficará impossibilitado de lhe redirecionar o feito executivo, antes da decisão que resolve o IDPJ.

Diante dessa constatação, passou-se a análise detalhada dos aspectos processuais e dos efeitos jurídicos do IDPJ no feito executivo. Entre outras coisas, constatou-se que, caso não seja acolhido o incidente, o redirecionamento da execução fiscal não poderá atingir a sociedade. Contudo, caso a decisão seja contrária, a sociedade passa a responder pelo pagamento do crédito tributário no polo passivo da execução fiscal, em conjunto com a executada original, devendo manejar sua defesa via embargos à execução fiscal.

Por fim, analisou-se o atual entendimento do STJ acerca da matéria, concluindo-se que: enquanto a Primeira Turma aceita, em caráter excepcional, a aplicação do IDPJ aos grupos econômicos em face da desconsideração da personalidade jurídica (salvo na hipótese de o nome constar na CDA), a Segunda Turma, em entendimento diametralmente oposto, rechaça a aplicação do IDPJ às demandas executivas redirecionadas aos grupos econômicos.

Tal constatação serve para reforçar a complexidade em torno do tema, que, atualmente, é alvo de diversas polêmicas e embates entre Fisco e contribuinte.

Contudo, para fins do presente estudo, chega-se à seguinte conclusão: salvo nos casos em que há prévia indicação do nome da sociedade na CDA, é obrigatória a aplicação do IDPJ quando se pretenda redirecionar o feito executivo, com base no abuso de personalidade (*i.e.*, confusão patrimonial ou desvio de finalidade), devendo-se demonstrar, necessariamente, o ilícito no interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal, em uma leitura conjugada dos arts. 124, I, do CTN c/c o art. 50 do CC.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARROSO, Darlan. **Manual de direito processual civil: Execução**. São Paulo: Manole, 2007.

BERNARDES, Flávio Couto. A Desconsideração da Personalidade Jurídica e sua aplicabilidade no direito tributário - uma análise comparativa com o instituto da responsabilidade tributária. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.) - **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**- São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito societário**. 17ª ed, São Paulo: Atlas, 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1035029/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/05/2019, DJe 30/05/2019.

_____. _____. AgInt no AREsp 1035029/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27/05/2019, DJe 30/05/2019.

_____. _____. AgInt no AREsp 1041022/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 21/08/2018, DJe 28/08/2018.

_____. _____. AgInt no REsp 1721146/RJ, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 06/11/2018, DJe 19/11/2018

_____. _____. Agravo Interno no AREsp 472.641/SP, Rel. Ministro Raul Araújo, quarta turma, julgado em 21/02/2017, DJe 05/04/2017

_____. _____. AgRg no Ag 1055860/RS, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17/02/2009, DJe 26/03/2009.

_____. _____. AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015.

_____. _____. EREsp 834.044/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 1ª Seção, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010

_____. _____. REsp 1.732.340/RN, Ministro Relator Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 14/05/2018.

_____. _____. REsp 1110925/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22/04/2009, DJe 04/05/2009.

_____. _____. REsp 1200850/SP, Rel. Ministro Massami Uyeda, Terceira Turma, julgado em 04/11/2010, DJe 22/11/2010

_____. _____. REsp 1272827/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 22/05/2013, DJe 31/05/2013. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça.

_____. _____. REsp 1775269/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019

_____. _____. REsp 1786311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019.

_____. _____. REsp 279273/SP. Relatora: Min. Ari Pargendler. Julgado em: 04 dez. 2003. Diário de Justiça, Brasília, DF, publicado em 29 mar. 2004.

_____. _____. REsp 859.616/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18/09/2007, DJ 15/10/2007.

_____. _____. REsp 884.845/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009.

_____. _____. REsp 970.635/SP, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 10/11/2009, DJe 01/12/2009.

_____. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Terceira Turma. Apelação Cível nº 0012612-72.2013.4.03.6182. Data do julgamento: 06/10/2016. Data da publicação: 20/10/2016.

CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de Direito Tributário**. 8ª ed, São Paulo: Ed. Saraiva, 1996.

COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES, Heleno T; QUEIROZ, Mary Elbe. **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Curso de Direito Civil: parte geral**. vol.1. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. vol. 2, 20º ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

DA CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em juízo**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DE ANDRADE, Fernando Ferreira Rabelo. **O interesse comum referido pelo art. 124, I, do CTN, como parâmetro jurídico fundamental à responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos** (Tese de Mestrado em Direito) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2019.

DINIZ, Maria Helena. **Conflito de normas**. 3º ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos econômicos e solidariedade tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 88-101, 2014.

_____. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. *In*: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. (coord.). **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

LINS, Robson Maia. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Grupos Econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.

LORENZONI, Bruno, ROCHA, Sérgio André. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e sua aplicação no processo de execução fiscal. *In*: BOMFIM, Gilson; DUARTE, Fernanda; MURAYAMA, Janssen. **A LEF e o Novo CPC: Reflexões e Tendências. O que ficou e o que mudará**, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2016.

LÓS, João Paulo de Abreu Peçanha. **O Incidente de Desconconsideração da Personalidade Jurídica como defesa dos administradores da pessoa jurídica nas execuções fiscais**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. V. 139, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39ª ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil, parte geral**. vol.1, 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de Direito e de Fato - Reflexões acerca de seu Conceito. *In*: **Responsabilidade Tributária**. FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius. São Paulo: Dialética, 2007.

POTTER, NELLY. **Grupos Societários de Fato: Aspectos de uma realidade societária contemporânea e as consequências de sua utilização abusiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

PRADO, Viviane Muller. Grupos Societários: análise do modelo da Lei nº 6.404/76. Revista de Direito GV, v.1, nº 2, São Paulo: FGV, 2005. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/9651/Viviane%20Muller%20Prado.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 17. nov. 2018.

RIBEIRO DANTAS, Marcelo da Rocha. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, subárea Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016.

SANTOS, Ramon Tomazela; DA SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes; FAJERSZTAJN, Bruno; DE OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Grupos Econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência**. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

THEODORO JÚNIOR, Humberto; NUNES, Dierle; BAHIA, Alexandre Melo Franco; PEDRON, Flávio Quinaud. **Novo CPC: fundamentos e sistematização**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: teoria geral e direito societário**. Vol. 1, 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil, parte geral**. vol. 1, 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.